



Universidad
Zaragoza

Trabajo Fin de Grado

La figura de la caducidad tributaria y la falacia de seguridad jurídica en el contribuyente

Autor

Alejandro Celada Suárez

Directora

Prof. Dra. Lucía María Molinos Rubio

Facultad de Derecho/Universidad de Zaragoza
2020



Facultad de Derecho
Universidad Zaragoza

ÍNDICE

I.	INTRODUCCIÓN	1
1.	Tema objeto de análisis.....	1
2.	Razón de la elección del tema	1
3.	Metodología.....	2
II.	MARCO TEÓRICO DE LA CADUCIDAD TRIBUTARIA.....	4
1.	Concepto crítico de caducidad tributaria	4
2.	La seguridad jurídica en materia tributaria.....	7
3.	La obligación de resolver de la Administración	11
4.	La caducidad en las leyes tributarias a lo largo del tiempo	13
III.	LA INSEGURIDAD JURÍDICA DIMANADA DE LA REGULACIÓN LEGAL DE LA CADUCIDAD	17
1.	La anómala regulación y redacción de la caducidad tributaria en la LGT.....	17
1.1.	Análisis de los procedimientos de gestión	17
1.2.	Análisis en otros procedimientos	21
2.	La discrepante redacción de los artículos 103 y 104 de la Ley General Tributaria	24
3.	La reclamación para conseguir la declaración de caducidad.....	26
4.	La reapertura del procedimiento tras la declaración de caducidad.....	29
5.	Los efectos probatorios del procedimiento caducado.....	33
6.	La regulación de la “caducidad a la carta”.....	37
IV.	LA INSEGURIDAD JURÍDICA CREADA POR LOS ACTOS DE LA ADMINSTRACIÓN TRIBUTARIA EN SEDE DE CADUCIDAD.....	39
1.	Declaración en unidad de acto.....	39
2.	La concatenación de procedimientos.....	40
2.1.	Concatenación como forma de terminación e inicio.....	40
2.2.	La mala praxis en estos supuestos.....	42
3.	La apertura de un procedimiento de inspección pendiente recurso económico-administrativo.....	44
V.	CONCLUSIONES	49
VI.	BIBLIOGRAFÍA	51

ABREVIATURAS

AEDAF: Asociación Española de Asesores Fiscales

AN: Audiencia Nacional

Art: artículo

BOE: Boletín Oficial del Estado

CE: Constitución Española

CEF: Centro de Estudios Financieros

CENDOJ: Centro de Documentación Judicial

D.A.: Disposición Adicional

DGT: Dirección General de Tributos

DYCTEA: Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos

Ed.: Edición

Etc.: etcétera

FD: Fundamento de Derecho

FJ: Fundamento Jurídico

Ibíd.: *ibídem*

ISyD: Impuesto de Sucesiones y Donaciones

LGT: Ley General Tributaria

LPAC: Ley del Procedimiento Administrativo Común

LRJAP-PAC: Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Núm: número

Ob. cit.: obra citada

P.: página

Párr: párrafo

Pp: página/s

RD: Real Decreto

RGGI: Reglamento General de Gestión e Inspección

RJ: Repertorio de Jurisprudencia

s/n: sin número

SAN: Sentencia de la Audiencia Nacional

Ss.: siguientes

SSTS: Sentencias del Tribunal Supremo

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJM: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

TC: Tribunal Constitucional

TEAC: Tribunal Económico-Administrativo Central

TEAR: Tribunal Económico-Administrativo Regional

TEARA: Tribunal Económico-Administrativo Regional de Aragón

TS: Tribunal Supremo

TSJ: Tribunal Superior de Justicia

VV.AA.: Varios Autores

I. INTRODUCCIÓN

1. Tema objeto de análisis

El presente trabajo tiene por objeto realizar un estudio crítico y exhaustivo del instituto de la caducidad tributaria en relación con la seguridad jurídica que ampara a todos los contribuyentes ciudadanos de nuestro Estado de Derecho.

Si bien esta figura jurídica puede tener efectos y eficacia en muchos de los procedimientos tributarios, no es menester realizar una síntesis excesivamente extensa. Por ello, se enmarcará especialmente en los procedimientos de gestión regulados por nuestra Ley General Tributaria. Esta elección se debe a que, con respecto a todos los procedimientos, son éstos los que presentan la casuística más variada, así como la aplicación más extensa por la Administración Tributaria.

Cierto es que no siempre se podrá hacer alusión única y exclusivamente a éstos. En ocasiones, los órganos tributarios hacen uso de otros procedimientos de información para, posteriormente, abrir la gestión pura; o, en otros casos, requieren el inicio de una inspección en el seno de uno de gestión pendiente. Así las cosas, en puntuales ocasiones se procederá a nombrar otros de distinta índole.

Por ende, remitiéndome al primer párrafo de esta lectura, recalcar, por si cupiese duda alguna antes de comenzar la lectura, que el mismo tendrá una clara posición crítica. Y esto es porque, al ser una temática tan arraigada al concepto de seguridad jurídica, no cabe hacer otro análisis distinto de la finalidad que persigue este efecto en los procedimientos, el cual se basa en la pura certeza y defensa del ciudadano ante las actuaciones de las Administraciones Públicas, más aún con claros efectos desfavorables como son los procedimientos tributarios.

2. Razón de la elección del tema

Si tuviese que elegir un Trabajo de Fin de Grado hace dos años, momento en el que estudié Derecho Financiero y Tributario I, seguramente ésta no hubiese sido mi elección. Y esto, dado que no se realiza un estudio completo de esta figura jurídica; es

más, ni siquiera se llega a entender completamente la necesidad de la misma. Sin embargo, gracias a haber visto y estudiado casos reales de recursos ante diferentes tribunales económico-administrativos, la decisión estuvo tomada; la caducidad tributaria es un medio de defensa para todos los contribuyentes no exenta de críticas.

Las leyes, además de para regular derechos y obligaciones, también deben establecer la necesaria protección que hubieran de tener todos los ciudadanos. Caso que, en ocasiones, se encuentra difuminado en cuanto a procesos tributarios se refiere, y que son la jurisprudencia y doctrina quienes dilucidan esta materia, no siempre lejos de opiniones y posiciones negativas, e incluso divergentes.

Sin llegar a ser un tema tan “usual” como suele ser el estudio de elementos pormenorizados de un tributo concreto, creo que merece la atención de todos los juristas al afectar a un principio básico de nuestra Constitución y que suele verse vulnerado. También conviene recordar que es una figura jurídica que puede afectar a cualquier persona al tener todos obligaciones de contribución, por ende, no es sólo de interés de los juristas si no de todos los contribuyentes.

Además, al no ser un tema de excesivo arraigo político al ser desconocido por el ciudadano medio (en esencia, no es una temática politizada, como viene siendo, desgraciadamente, nuestra práctica legislativa habitual), no existe intención alguna en reformar o, más bien, regular correctamente, esta figura jurídica.

Por estos motivos, la razón de la elección de esta tesis es clara: estudiar la caducidad, su efecto en los procedimientos, el concepto del mismo y la práctica habitual de la Administración. Hecho esto, se estará en posición de argumentar si es fiel a nuestra seguridad jurídica o si, por el contrario, el legislador redactó una serie de artículos que poco o nada protegen de un abuso por parte del ente público. Y, si este fuese el caso, alentar a todo lector a ser crítico con la redacción legislativa.

3. Metodología

Para la confección de este trabajo se ha realizado, en primer lugar, un estudio sobre los ejes centrales del trabajo. Como será expuesto en el punto siguiente, se centra en cuatro

materias necesarias para el buen entendimiento de la base de la caducidad: concepto crítico de esta figura legal, la seguridad jurídica como principio constitucional, la obligación de resolver de la Administración y la regulación de la caducidad a lo largo del tiempo. Para ello, se ha analizado en profundidad la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en el concepto de seguridad jurídica, la doctrina en cuanto a la figura de la caducidad, y las anteriores redacciones legislativas en cuanto a la obligación de resolver y la regulación de la caducidad, tanto administrativa como tributaria, siendo en esta primera donde nace esta forma de terminación de los procedimientos.

Posteriormente, para los puntos tres y cuatro, se ha utilizado mayormente doctrina y manuales de derecho tributario. En estos puntos sí que ha habido una mayor necesidad en profundizar en las distintas líneas doctrinales, utilizando referencias a juristas de reconocido prestigio pioneros en el estudio crítico en la materia. Cabe destacar que, al ser un estudio crítico de la caducidad tributaria, la mayor parte de pronunciamientos doctrinales se encuentran en revistas jurídicas, siendo estas últimas las referenciadas en mayor abundancia.

En ciertas cuestiones se ha hecho una búsqueda de la doctrina de los distintos tribunales económico-administrativos. En materia tributaria, son los órganos ante los que se realizan los recursos en un primer momento, por lo que sientan las bases de los posteriores argumentos y razonamientos de la jurisprudencia. En cuanto a estas interpretaciones, se ha enfocado desde los pronunciamientos del Tribunal Económico-Administrativo Central al ser el órgano que realiza resoluciones de unificación de doctrina.

Finalmente, cabe añadir que todos los materiales utilizados se encuentran referenciados tanto dentro del texto a pie de página como al final del trabajo en el apartado de bibliografía.

II. MARCO TEÓRICO DE LA CADUCIDAD TRIBUTARIA

El instituto de la caducidad, tal y como lo conocemos actualmente en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, fue regulada gracias al precedente instaurado en la Ley 30/1992, de 26 de diciembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Fueron tanto la jurisprudencia como una gran parte del sector doctrinal quienes demandaban una reforma legislativa. La misma debiera regular un efecto perjudicial para la Administración derivado del lapso de tiempo sin dictar resolución de los procedimientos. Por ello, el legislador implementó esta forma de finalización del procedimiento, aunque no lejos de críticas de la doctrina ni de posteriores matizaciones por la jurisprudencia.

Dejando a un lado este aspecto, el cual se irá desarrollando a lo largo del trabajo, la primera cuestión es centrar las bases de esta figura legal.

Dado que el trabajo se centra en la regulación de la caducidad desde el prisma de la seguridad jurídica del contribuyente, será este el eje central del estudio. Por ello, en este punto se va a tratar este instituto jurídico desde un concepto crítico, desde la seguridad jurídica que protege el mismo y la obligación de resolver que tiene la Administración en todos los procedimientos, tanto iniciados de oficio como a instancia de parte. Finalmente, se realizará una breve síntesis de la regulación, anterior a la entrada en vigor de la presente LGT.

1. Concepto crítico de caducidad tributaria

La caducidad, en concreto, la procedimental, figura jurídica paralela a la caducidad de la instancia regulada en nuestro Derecho Procesal, es el efecto de la inactividad del procedimiento o, dicho de otra forma, la consecuencia del transcurso del tiempo sin que exista resolución sobre un acto.

Este tipo de caducidad ya fue definida desde el siglo pasado por el TS, en concreto en al STS 12751/1994, de 29 de enero, donde dice expresamente que «a diferencia de la

renuncia del desistimiento, del allanamiento o de la transacción, que son verdaderos actos jurídicos, unilaterales o plurilaterales, de derecho material o formal, la causa de caducidad del procedimiento no es un acto de ninguna clase (al menos, positivo), sino un hecho (o, como mucho, un acto omisivo): el transcurso del tiempo sin la realización de actos procedimentales, dentro de un expediente pendiente o paralizado» y que «nada tiene que ver la caducidad que estamos examinando con la prescripción extintiva, con la caducidad o decadencia de derechos o con la preclusión. Pues, por una parte, en la prescripción extintiva, la inercia del titular de la relación jurídica o, mejor aún, el silencio de dicha relación durante el plazo de tiempo determinado por la Ley, significa la extinción de la deuda u obligación y, por tanto, la del correspondiente derecho de crédito de la Administración; por otro lado, la caducidad o decadencia de derechos presupone la temporalidad congénita de los mismos y su sujeción a un plazo extintivo fijado por la ley o por la voluntad de los particulares, de modo que, si no se ejercen dentro del mismo, pierden toda su virtualidad; y, por último, la preclusión, que es, en realidad, una variedad de la modalidad institucional anterior, implica la fijación de un plazo breve perentorio para la realización de los sucesivos actos procedimentales, con la consecuencia de que, vencido el plazo correspondiente, no puede ya practicarse el acto respecto, que se pierde o fenece, y debe pasarse al periodo siguiente»¹.

En resumen, la caducidad procedimental no implica la desaparición de los derechos de la Administración Tributaria ni de los actos llevados a cabo en el mismo acto administrativo caducado, sino un mero efecto negativo para la misma tras el transcurso del tiempo sin resolver la cuestión pertinente, conllevando la finalización del procedimiento, concreción reflejada en el art. 104.5 párr. 2º y 3º².

Dado que esta figura legal se enfoca a procedimientos, es necesario establecer ciertos extremos: el establecimiento del plazo máximo de duración para resolver ese acto o, en su caso, una disposición expresa que contenga el plazo de forma subsidiaria, tal y como

¹ STS 12751/1994, Sala de lo Contencioso, de 29 de enero, recurso de casación s/n, CENDOJ

² Art. 104.5 párr. 2º y 3ºLGT: Dicha caducidad no producirá, por sí sola, la prescripción de los derechos de la Administración tributaria [...]. Las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

se encuentra regulado en la vigente LGT en su art. 104.1³; que se trate de procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen con arreglo al art. 104.4.b) LGT⁴; que la dilación no sea por causa imputable al interesado sino debida a la Administración Tributaria; y, por último, al ser considerada como alegación principal y autónoma, debe ser respondida antes de entrar a conocer la cuestión de fondo⁵.

Desde un punto de vista crítico, la figura jurídica que tanto las leyes administrativas como las tributarias han venido a denominar caducidad, no surte los efectos de la misma al quedar circunscrita a las acciones y no a los procedimientos. Así ha sido entendido por gran parte de la doctrina, entre los que cabe nombrar de manera especial a DE JUAN CASADEVALL, J.⁶, quien entiende que estamos ante supuestos de perención, los cuales extinguen el procedimiento por inactividad, pero no el derecho que forma la base del mismo.

Esto cobra sentido con la incongruente jurisprudencia del TS transcrita anteriormente en la que, en un primer momento, procede a definir el término caducidad para que, en unas líneas más adelante, eche por tierra el concepto alegando que no tiene que ver con la caducidad con efecto de decadencia de acciones. Además, la posibilidad de reabrir un procedimiento caducado concuerda en su totalidad con la figura de la perención, al no tener ningún efecto sobre los derechos de la Administración Tributaria.

Como se puede observar por parte de la doctrina, debido a la mal llamada caducidad, la regulación, desde un primer momento, resultó ineficaz, como será expuesto posteriormente. Esto dio paso, no sin problemas interpretativos, a una extensa jurisprudencia que tuvo que definir este término jurídico y que, finalmente, se conceptuó como caducidad del procedimiento al no estar este término definido en ningún precepto de la LGT.

³ Art. 104.1 LGT: El plazo máximo [...]. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

⁴ Art. 104.4b) LGT: En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

⁵ QUINTERO PADRÓN, M.A., «La caducidad en los procedimientos tributarios debida a la inactividad de la Administración», *Hacienda Canaria*, núm. 30, 2010, pp. 5-32

⁶ DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2005, pp. 11-23

2. La seguridad jurídica en materia tributaria

La entrada en vigor de la Constitución Española en nuestro ordenamiento jurídico supuso la regulación de ciertos principios, deberes y derechos para todos los ciudadanos. En concreto, el principio que va a ser expuesto, el de seguridad jurídica, se encuentra regulado en el art. 9.3 CE⁷, ubicado en el título preliminar de la máxima norma de nuestro país, otorgándole calidad de valor fundamental de nuestro Estado.

La seguridad jurídica fue primeramente definida por el TC en su sentencia de 20 de julio de 1981, donde la define como «suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable e interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad»⁸.

Traspuestas las líneas generales, ha sido objeto de desarrollo en posteriores sentencias del mismo órgano. Entre estos pronunciamientos, destacamos la STC 15/1986, de 31 de enero, donde el TC se manifiesta sobre la base de esta materia, afirmando que «la seguridad jurídica que garantiza el art. 9.3 CE [...] equivale a certeza sobre el ordenamiento jurídico aplicable y los intereses jurídicamente tutelados»⁹.

De forma continua, y hasta nuestros días, muchos han sido los pronunciamientos de este órgano que, de forma resumida, caracterizan la seguridad jurídica como el conocimiento de la ley aplicable, la expectativa del ciudadano en la actuación acorde a derecho¹⁰ y su aplicación, la claridad del legislador y no la confusión normativa¹¹, los cuales se recogen en la STC 83/2005, FJ 5, último párrafo¹².

Gracias a la síntesis de estas sentencias, en la actualidad podemos señalar que la seguridad jurídica es la certeza del ciudadano sobre la base de un supuesto de hecho.

⁷ Art. 9.3 CE: La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, [...], la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

⁸ STC 27/1981, de 20 de julio de 1981, recurso de inconstitucionalidad número 38/1981, BOE

⁹ STC 15/1986, de 31 de enero de 1986, recurso de amparo número 343/1985, BOE

¹⁰ STC 36/1991, de 14 de febrero de 1991, cuestiones de inconstitucionalidad 1001/1998, 291/1990, 669/1990, 1629/1990 y 2151/1990, BOE

¹¹ STC 104/2000, de 13 de abril de 2000, recurso de inconstitucionalidad 2300/1993, BOE

¹² STC 83/2005, de 7 de abril de 2005, cuestión de inconstitucionalidad 506/1998, BOE

Para esto es requisito *sine qua non* que tenga la capacidad y posibilidad de conocer el ordenamiento jurídico, de una forma entendible, sin que quepa la retroactividad en aquello no favorable para el mismo ni cabida a la arbitrariedad en cualquier materia jurídica.

Y es que, este principio es fundamental en relación con las leyes tributarias al conllevar, en una no poco importante cuantía de expedientes, un perjuicio para el ciudadano o sujeto pasivo. La seguridad jurídica es un principio que afecta especialmente en el ámbito tributario. En este sentido, al ser un ordenamiento cuya especialidad es que se encuentra repleto de obligaciones de hacer de los contribuyentes, conlleva una serie de consecuencias negativas para los mismos, lo cual no es más que una serie de perjuicios para el ciudadano.

Han sido diversos los motivos que ha recogido el jurista de reconocido prestigio y Catedrático en Derecho Tributario, GARCÍA NOVOA, C.¹³, para presentar algunas líneas de inseguridad jurídica en nuestra legislación y contenido tributario, algunos de los cuales se van a recoger a continuación.

El primero de ellos nace de la violación al principio de *lex manifesta*, definido por PÉREZ LUÑO, A. E., como la necesidad de que las normas puedan ser comprensibles y eludan las expresiones ambiguas, equívocas u oscuras que puedan confundir a los destinatarios¹⁴. Esta característica, poco cuidada en ciertas ocasiones por el legislador, genera que ciertos preceptos de la LGT sean de complicada comprensión, hasta el punto de, en algunos casos, mostrar una clara contradicción entre sus preceptos, siendo alguno de ellos objeto de estudio posterior.

El segundo, derivado del principio *lex praevia*, la posibilidad de calcular de forma previa el efecto que tiene un comportamiento, concepto íntimamente ligado a la prohibición de retroactividad¹⁵. Interesa destacar que, en este aspecto, el desconocimiento por parte del ciudadano de las pautas a seguir en sus actuaciones

¹³ GARCÍA NOVOA, C., «El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, enero-marzo, 2019, pp. 53-77

¹⁴ PÉREZ LUÑO, A.E., «La seguridad jurídica y sus paradojas actuales», *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, núm. 12, 2012, p. 127

¹⁵ PÉREZ LUÑO, A.E., «La seguridad jurídica...», *ob. cit.*, p. 133

tributarias, la retroactividad en materia fiscal por exigencias del bien común y la extensa producción normativa en el ámbito tributario, reflejan una inestabilidad normativa propiciada por el legislador que en diversas ocasiones ha sido aprovechada por los órganos de gestión, recaudación e inspección tributaria para llevar a cabo las competencias que les otorgan las leyes.

La falta de claridad normativa, ligada a la retroactividad que parecen apreciar ciertos preceptos, conllevan que los órganos tributarios puedan adolecer de una total arbitrariedad en sus actuaciones. Así ha sucedido en ciertas ocasiones como la mostrada en la SAN 1829/2019, claro ejemplo de la total violación de este valor fundamental por parte del organismo tributario, quien aplica un criterio del TEAC de forma retroactiva vulnerando los derechos del reclamante e, incluso, abriendo un procedimiento de sanción en contra del mismo. Conviene necesario citar textualmente la contestación de la AN, la cual expresa que «no encontramos calificativo adecuado para expresar la sola posibilidad de que el particular pudiera ser sancionado por seguir los dictados de la Administración. Vale con que, en virtud de un mal entendido principio de legalidad tributaria se pudiera defender la procedencia de la regularización, exigiendo deuda e intereses de demora, pero el solo hecho de mencionar el ejercicio de la potestad sancionadora, aunque sea para descartar su despliegue, se nos antoja aberrante»¹⁶.

Lo único que se puede añadir es que no es habitual que los órganos judiciales, en su condición de imparcialidad, arremetan de tal forma crítica en una resolución, llegando al punto de considerar que la actuación de la Administración se aparta totalmente de la actuación lícita (concretamente, plantean una aberración).

Tras estas premisas, el desconocimiento del ciudadano en torno a sus obligaciones con la Administración Tributaria vulnera la seguridad jurídica establecida en la CE. Así ha sido reflejado por el TS, reconociendo que en la actualidad existe una profunda inseguridad jurídica que emana de la imprecisión de las propias normas, especialmente en materia fiscal¹⁷. Esto conlleva la posibilidad de una mala realización de nuestras obligaciones fiscales y, por ende, la consecuente regularización tributaria con sus pertinentes recargos y sanciones.

¹⁶ SAN 1829/2019, Sección Cuarta, de 17 de abril de 2019, recurso 866/2016, CENDOJ

¹⁷ STS 1740/2019, Sala de lo Contencioso, de 3 de junio de 2019, recurso 84/2018, CENDOJ

No es para menos que, así las cosas, la doctrina haya sido crítica con la normativa tributaria al dejar los procedimientos tanto de gestión como de inspección al arbitrio de la Administración, al querer buscar una mayor seguridad para los contribuyentes y que no se den los perjuicios actuales.

Como reflexión a estas líneas, y sin que sirva de excusa para los fallos legislativos o procedimentales de los órganos tributarios, la experiencia nos obliga a tener en cuenta que no es posible conseguir una seguridad jurídica de manera absoluta y plena. Dependiendo del contexto es necesario anteponer otros valores constitucionales, lo que hace que el derecho actual tenga como fundamento la regulación que sea más acorde con este valor fundamental¹⁸.

Es por el anterior párrafo que el legislador, sin mucho éxito, ha intentado paliar los efectos negativos para los contribuyentes por medio de figuras legales como, por ejemplo, las consultas vinculantes a la DGT reguladas en la LGT. Entre estos medios de defensa de los intereses de los contribuyentes se encuentran aquellos que afectan al lapso del tiempo. En otras palabras, son aquellas que imponen obligaciones y consecuencias a la Administración Tributaria por el transcurso del lapso de tiempo, entendemos que por la inactividad de la misma. Estos mecanismos de defensa son la caducidad y la prescripción. En líneas generales, ambas figuras jurídicas hacen que el efecto tiempo cobre valor en la seguridad jurídica del contribuyente y, al mismo tiempo, la Administración Tributaria encuentra un perjuicio en su propia inactividad, más aún cuando las obligaciones tributarias conllevan efectos puramente negativos para los contribuyentes¹⁹.

Esta defensa se enmarca en la certeza del interesado relativa al periodo de tiempo que tiene el órgano pertinente para realizar todas las actuaciones que considere necesarias y resolver expresamente, así como el plazo legal en el que pueden ejercitar acciones contra él.

¹⁸ De forma similar opina SOTO BERNABEU, L., «La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica», *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 13, 2016, p. 230

¹⁹ En una línea muy similar opina el jurista GARCÍA NOVOA, C., «El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, enero-marzo, 2019, pp. 53-78

3. La obligación de resolver de la Administración

Con la entrada en vigor de la Ley 30/1992, anterior a la Ley 39/2015, surgió en la doctrina una preocupación general en relación con la obligación de resolver por parte de la Administración Pública, y es que el legislador había regulado expresamente esta obligación en la anterior ley citada al ser habitual que la Administración no resolviese expresamente diversas cuestiones²⁰. Junto a esto, dada la posibilidad de que se incumpliese la obligación, reguló ciertas formas de terminación de los procedimientos como son el silencio administrativo o la caducidad, siendo en este último caso también obligación de la Administración resolver tal y como se refleja en el art. 42 de la antigua Ley del Procedimiento Administrativo Común²¹.

En un intento de trasponer las bases de la legislación administrativa a los procedimientos tributarios, la ley de 2003, tal y como recoge en su Exposición de Motivos²², aproximó su regulación a la 30/1992, creando así el art. 103. Este precepto recoge la obligación de resolver, pero con cierto carácter diferenciador. En este caso, este artículo exime en su apartado 2²³ a la Administración de resolver en aquellos casos que se produzca la caducidad, excepto si lo solicita el interesado, lo cual constituye un importante cambio con respecto a la regulación administrativa. Con todo, no podemos olvidar que en materia tributaria rige el principio de reserva de ley regulado en el art. 8 LGT (en relación con la caducidad, apartado f)²⁴ y que encuentra su máxima expresión en el art. 97 de ese mismo texto legal, dando carácter supletorio al derecho administrativo, tal y como ya regulaba anteriormente la D.A. 5ª de la ley 30/1992²⁵.

²⁰ ÁVILA ORIVE, J.L., «El incumplimiento de la obligación de las Administraciones Públicas de resolver expresamente», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47, 1997, pp. 257-282

²¹ Véase art. 42.1 Ley 30/1992: La Administración está obligada a dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla cualquiera que sea su forma de iniciación. En los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como la desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables.

²² La Exposición de Motivos de la Ley 58/2003 recoge que «la nueva ley supone una importante aproximación a las normas generales del derecho administrativo, con el consiguiente incremento de la seguridad jurídica en la regulación de los procedimientos tributarios»

²³ Art. 103.2 LGT: no existirá obligación de resolver expresamente en los procedimientos relativos al [...] y en los que se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados.

²⁴ Art. 8.f) LGT: el establecimiento y modificación de los plazos de prescripción y caducidad, así como de las causas de interrupción del cómputo de los plazos de prescripción.

²⁵ D.A. 5ª de la Ley 30/1992: los procedimientos tributarios y la aplicación de los tributos se regirán por [...], regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley.

Esta reserva de ley afecta al instituto de la caducidad, complicando la extensión analógica de la legislación administrativa.

Huelga decir que, si bien existe una obligación de resolver por parte de la Administración Tributaria, en muchas ocasiones, la misma vulnera este precepto, tanto emitiendo la resolución de forma extemporánea como incluso no resolviendo nunca. Este hecho, sin lugar a dudas, genera una gran inseguridad jurídica para el contribuyente por lo que, en un intento de remediar estas situaciones, el legislador implantó la caducidad como forma anormal de terminación de los procedimientos en defecto de resolución.

Esta figura legal ha sido referenciada por parte de la doctrina como caducidad-sanción²⁶ y es que, si no tuviese un efecto desfavorable para la Administración, no existiría ningún motivo para que resolviesen en plazo. Esta consecuencia perjudicial es la comúnmente llamada relación caducidad-prescripción que establece el art. 104.5 párr. 2º LGT²⁷, basada en la no interrupción de la prescripción de las actuaciones que se realicen en los procedimientos caducados.

La insuficiencia de coerción por parte de la norma a la luz de ciertos preceptos es patente en diversidad de preceptos legislativos. Entre ellos, podemos encontrar la posibilidad que tiene la Administración de reabrir el procedimiento tantas veces como quiera tal y como se establece en el art. 139.1.b) LGT, en relación al procedimiento de comprobación limitada, siempre y cuando no medie el instituto de la prescripción. También es un ejemplo de ello la última premisa del art. 104 de dicho texto legal, en el que se regula la total validez de los actos realizados en el seno de un procedimiento caducado como medio de prueba en un procedimiento posterior. Por medio de un juicio conjunto de ambos ítems, resulta palmaria la posibilidad de, caducado el procedimiento, reabrirlo con el mismo alcance y objeto para así, haciendo uso de los actos del procedimiento caducado, resolverlo en un plazo breve de tiempo, creando una situación indefendible para el contribuyente²⁸.

²⁶ MÁRQUEZ SILLERO, C., «La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2013, pp. 39-64

²⁷ *Ibíd.*

²⁸ En esta línea opina MARÍN-BARNUEVO FABO, D., VV.AA., *El silencio en la actividad de la Administración Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011, pp. 98-130. Específicamente, en la p. 121, en

En definitiva, la nueva regulación de la LGT acentúa la obligación de resolver de la Administración en plazo al producirse en ciertas ocasiones la caducidad del procedimiento, conllevando que no se interrumpa la prescripción por cualquier actuación que realice, conllevando que la resolución extemporánea no tendría ningún efecto al encontrarse el procedimiento caducado por imperativo de la ley.

Aún con este marco teórico, posteriormente se analizarán ciertas situaciones en las que la Administración, ya sea por defectos de regulación de la norma o por su propia arbitrariedad, intenta hacer un uso favorable de este fenómeno jurídico, vulnerando así, por un lado, las garantías de los contribuyentes que supuestamente persigue la ley, y por otro la seguridad jurídica de los contribuyentes.

4. La caducidad en las leyes tributarias a lo largo del tiempo

Años atrás de la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no existía un régimen consensuado en esta materia. Así pues, fue este texto legal el que interpuso un efecto negativo para la Administración en la inobservancia de los plazos dictados.

Anteriormente, en la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, se encontraba la reserva de ley a los plazos de prescripción y caducidad, en concreto en su artículo 10.d)²⁹ si bien, en materia de gestión tributaria, el art. 105 de dicho texto legal señalaba, en su primer apartado, que en el reglamento de gestión tributaria se señalarían los plazos a los que debían ajustarse la realización de los respectivos trámites³⁰. Por otra parte, en el segundo dictaba que la inobservancia de los mismos no implicaba la caducidad de la acción administrativa, aunque se autorizaba al sujeto pasivo para reclamar en queja³¹.

relación con el procedimiento de comprobación limitada, dice que «por tanto, nos encontramos una vez más con una consecuencia jurídica prácticamente irrelevante para la Administración, que en caso de superar los plazos de paralización establecidos puede siempre reiniciar el procedimiento y, además, incorporando las actuaciones y documentos obtenidos con anterioridad en los procedimientos caducados».

²⁹ Art. 10d) Ley 230/1963: se regularán, en todo caso, por Ley: los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

³⁰ Art. 105.1 Ley 230/1963: en la reglamentación de la gestión tributaria se señalarán los plazos a los que habrá de ajustarse la realización de los respectivos trámites.

³¹ Art. 105.2 Ley 230/1963: la inobservancia de plazos por la Administración no implicará la caducidad de la acción administrativa, pero autorizará a los sujetos pasivos para reclamar en queja.

Lo que se observa en esta regulación es, básicamente, la falta de regulación de caducidad, pudiendo el procedimiento demorarse en el tiempo al no existir regulación expresa sobre el plazo de duración. Asimismo, tras la entrada en vigor de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en su disposición adicional quinta, regula que «en defecto de norma tributaria aplicable, regirán supletoriamente las disposiciones de la presente Ley»³², siendo en este no aplicable la caducidad tributaria al existir disposición expresa en la Ley 230/1963.

Este motivo dio lugar a que la jurisprudencia tuviese que pronunciarse, de forma contradictoria, con respecto a los plazos de resolución de la Administración Tributaria. Fue en la sentencia de fecha 25 de febrero de 1997 donde la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, en su FJ Sexto³³, en relación al transcurso de seis meses sin producirse actuación administrativa alguna en un procedimiento de inspección, estimó que «ciertamente la caducidad del procedimiento por el transcurso de más de seis meses, no se contempla en nuestras normas tributarias como causa de terminación de los procedimientos administrativos por el transcurso del tiempo, unido a una inactividad injustificada por la actividad inspectora, el art. 31.4 del Reglamento sólo anuda la consecuencia de tener por no interrumpido el cómputo de la prescripción. No obstante, sin desconocer la singularidad de las normas tributarias, incluso en el ámbito de los procedimientos administrativos tal y como determina la Disposición Adicional 5S de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas, Ley 30/92, no puede admitirse una interpretación de las normas tributarias al margen de los principios y garantías constitucionales que definen los derechos de los ciudadanos y la posición institucional de las Administraciones Públicas en un Estado de Derecho».

Dicho órgano judicial, por prima vez, reflejó que a su parecer la caducidad se debía entender y aplicar conforme a la LRJAP-PAC y que, al no existir un plazo prefijado para su terminación, tal y como se encontraba recogido en el RD 803/1993, de 28 de

³² *Ibíd.*

³³ SAN 148/1997, de 25 de febrero de 1997, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 320/1994, Aranzadi

mayo, anexo 3.1³⁴, «la Administración Tributaria no puede ser ajena a las garantías básicas que la Constitución -la seguridad jurídica y la interdicción de la arbitrariedad- y las Leyes generales como la Ley 30/92 ofrecen a los ciudadanos».

En contraposición a la línea doctrinal del párrafo anterior, se encontraba la que siguió la SAN 282/1998³⁵, fundamentada en que, dado que la institución de la caducidad tiene su razón de ser en la previa fijación de un plazo, que para los “procedimientos de comprobación e investigación tributaria” la ley no fija un plazo de duración a dichas actuaciones, y que la caducidad contemplada en el art. 92 de la LRJAP-PAC³⁶ no es extensible al procedimiento tributario al ser para procedimientos a solicitud del interesado y la inactividad se predica del mismo. Por lo tanto, sí que es extensible la caducidad del art. 43.4 LRJAP-PAC³⁷, donde no está previsto como causa de terminación del procedimiento por declaración de caducidad, sino que la consecuencia es el archivo de las actuaciones.

Posteriormente, en el año 1998, se publicó la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, la cual, si bien no reguló la caducidad de los procedimientos de comprobación, sí que reguló la obligación de resolver de la Administración en su artículo 23. Este precepto establecía un plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria de seis meses³⁸, eso sí, con interrupción del plazo en caso de dilación no indebida a la administración. Con este cambio de criterio, se comienza a manifestar un explícito deseo de reforma con respecto a la anterior ley y es que, sin establecer ningún efecto a la inactividad de la Administración Tributaria, sí que tienen una obligación de resolver en un plazo máximo de tiempo.

³⁴ Anexo 3.1 RD 803/1993: procedimientos que no tienen plazo prefijado para su terminación: procedimientos de comprobación e investigación tributaria [...].

³⁵ SAN 282/1998, de 12 de marzo de 1998, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 755/1993, CENDOJ. En el Fundamento de Derecho Segundo rechaza la tesis de la caducidad al aportarse en la jurisprudencia constitucional.

³⁶ A este respecto, art. 92.1 LRJAP-PAC: En los procedimientos iniciados a solicitud del interesado [...].

³⁷ Art. 43.4 LRJAP-PAC: cuando se trate de procedimientos iniciados de oficio no susceptibles de producir actos favorables para los ciudadanos, se entenderán caducados y se procederá al archivo de las actuaciones, [...].

³⁸ Art. 23.1 Ley 1/1998: el plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto [...].

Finalmente, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, cambió las reglas del juego. El artículo 104³⁹ de este texto legal regula los plazos de resolución y los efectos de la falta de la misma, siendo la caducidad, la figura legal operante como forma de terminación del procedimiento en aquellos insertos en los de gestión. En cuanto al procedimiento de inspección, la LGT regula de manera expresa que el incumplimiento del plazo de duración no determina la caducidad del mismo y continuará hasta su terminación, por lo que en este punto se diferencia de los de gestión.

³⁹ *Ibíd.*

III. LA INSEGURIDAD JURÍDICA DIMANADA DE LA REGULACIÓN LEGAL DE LA CADUCIDAD

Tras haber profundizado en el eje central objeto de estudio, ahora se van a plantear ciertos supuestos en los que el legislador no ha sido del todo conciso en la redacción. Por este motivo dichos preceptos han creado y, en ocasiones, siguen dando problemas de interpretación.

1. La anómala regulación y redacción de la caducidad tributaria en la LGT

A efectos de clarificación, creo necesario abordar el problema de la regulación de la caducidad tributaria en dos apartados diferentes: en el primero, detallaré cómo se encuentra estructurada la caducidad en los procedimientos de gestión, óbice central del trabajo; mientras que, a continuación, con objeto de fundamentar la opinión vertiente a mi juicio, se presentará el efecto que tiene esta forma de terminación del procedimiento en otros procedimientos.

1.1. Análisis de los procedimientos de gestión

Expuestas las bases del presente trabajo, conviene hacer un análisis crítico de la caducidad en la Ley General Tributaria, apoyándonos en su reglamento de desarrollo cuando sea necesario. Si bien es cierto que el presente trabajo se enmarca en aquellos procedimientos de gestión iniciados de oficio, es expresamente necesario mencionar otros de diferente naturaleza para tener una visión clara de la cuestión objeto de estudio, y es que la LGT, en su art. 104 apartados 3 y 4 decidió establecer las reglas de la falta de resolución expresa atendiendo a la forma de iniciación del procedimiento las cuales, resumidamente y en defecto de normativa expresa, será el silencio administrativo si ha sido iniciado a instancia de parte, mientras que podrá terminar por silencio o por caducidad, lo cual dependerá de la consecuencia que emane del acto, si ha sido iniciado de oficio.

En referencia a los procedimientos de gestión, cabe apreciar que la LGT, aún regulando la caducidad como efecto del transcurso del plazo máximo de resolución, este régimen se presenta de forma subsidiaria, siendo la regulación de cada procedimiento la que

delimita las consecuencias de la no resolución⁴⁰; en particular, esta terminación anormal del procedimiento se regula expresamente en todos los procedimientos de gestión, excepto en la comprobación de valores en el que, por propia remisión al art. 104 LGT⁴¹, al ser un procedimiento iniciado de oficio y poder producir efectos desfavorables para el obligado tributario, también entrará en juego la caducidad⁴². Mención especial merecen varios procedimientos.

En primer lugar, la tasación pericial contradictoria, regulada en la LGT y el RGGI como una posibilidad que tiene el obligado tributario para «confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios»⁴³, referidos a los, valga la redundancia, valores de la comprobación de valores, y es que, en este caso, el art. 162.1e) RGGI establece como forma de terminación del procedimiento la caducidad, regulación totalmente contradictoria con el art. 104 LGT⁴⁴ al ser iniciado a instancia de parte tal y como se recoge en los arts. 135 de la LGT y 161 RGGI⁴⁵, siendo la terminación que debiera ser apropiada en caso de no existir resolución el silencio administrativo negativo⁴⁶ al ser un procedimiento de impugnación⁴⁷.

En segundo lugar, la terminación del procedimiento de verificación de datos por caducidad se encuentra regulada en el art. 133.1.d) LGT⁴⁸, pero hace caso omiso de las reglas instauradas en el art. 104 LGT; la caducidad del procedimiento de verificación de datos tiene cabida siempre y cuando no se notifique en plazo liquidación provisional, pero es que la terminación anormal por caducidad debería darse en caso de que no se

⁴⁰ Art. 104.4 LGT. *Ibid.*

⁴¹ Art. 104.1 LGT: El plazo máximo en que debe notificarse la resolución [...]. Cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

⁴² SÁNCHEZ GARCÍA, M.L., *La gestión tributaria: órganos y procedimientos de gestión*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 923-924

⁴³ Art. 57.2 LGT: La tasación pericial contradictoria podrá utilizarse para confirmar o corregir en cada caso las valoraciones resultantes de la aplicación de los medios del apartado 1 de este artículo.

⁴⁴ *Ibid.*

⁴⁵ En el art. 135.1 LGT, la redacción es: los interesados podrán promover la tasación pericial contradictoria [...]. Mientras que el art. 161.1 RGGI regula que: cuando se solicite la tasación pericial contradictoria [...], dejando a opción del obligado tributario el inicio de este procedimiento, teniendo que promoverlo él mismo

⁴⁶ En esta línea opina también el jurista SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria: ..., ob. cit.*, p.

⁴⁷ Art. 104.3 párr. 2º LGT: en defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio [...].

⁴⁸ Art. 133.1d) LGT: por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el art. 104 de esta ley sin haberse notificado liquidación provisional, sin perjuicio de que la Administración también pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción

notifique resolución, sea cual sea la misma. En este orden de cosas, pareciera ser que, siendo notificada una resolución, si no es liquidación provisional, operaría la caducidad, lo que le daría a la Administración la posibilidad de volver a practicar el procedimiento si no ha transcurrido el plazo de prescripción⁴⁹.

En tercer lugar, es también objeto de debate la terminación por caducidad del procedimiento iniciado mediante declaración, tal y como lo regula el art. 130b) LGT, y es que cabe mencionar que la declaración tributaria la realiza el obligado tributario, por lo que es el interesado quien inicia el procedimiento, siendo la finalización por remisión expresa al art. 104 LGT el silencio administrativo, en este caso positivo. Ha habido, y sigue habiendo, una discusión doctrinal con respecto a esta casuística; tal y como expone HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., «las críticas vertidas contra la caducidad como forma de terminación en este caso, cuando no se notifica dentro del plazo máximo la liquidación, ya que algunos entienden que el efecto de la falta de resolución por liquidación no debería ser la caducidad sino la estimación automática de la solicitud, porque eso es una declaración, con la consiguiente aceptación de plano de los datos contenidos en ella, y una vez cuantificados pasarían a integrar la liquidación»⁵⁰.

Cabe hacer alusión a las palabras reproducidas por HUESCA BOADILLA, «insistimos que, de acuerdo con el artículo 130.b) en conexión con el artículo 104.3, al que hay que acudir necesariamente, guste o no guste y aunque se entienda, de nuevo, que favorece los intereses de la Administración tributaria, el único efecto derivado del transcurso del plazo de seis meses para notificar la liquidación tras la presentación de la declaración tributaria, es la caducidad y no la estimación automática de la solicitud (declaración) que supondría la aceptación plena de la declaración y de los datos contenidos en ella, que sólo entraría en juego, como reza el párrafo segundo del artículo 104.3. ‘en defecto de dicha regulación’»⁵¹. Desde una posición garantista de la seguridad jurídica, no puedo compartir la posición del presente jurista de reconocido prestigio, y esto porque en el momento que el contribuyente realiza la declaración, está en manos de la

⁴⁹ Art. 133.1d) LGT: *Ibíd.*

⁵⁰ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Tomo I, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, p. 1061

⁵¹ HUESCA BOADILLA, R., *Procedimientos Tributarios. Normas Comunes Gestión e Inspección*, Tomo I, La Ley, Madrid, 2007, p. 912

Administración Tributaria notificar la liquidación y, siendo la caducidad la forma de terminar el procedimiento, ningún efecto negativo se prevé la dilación del tiempo indebido por la misma; quiere esto decir que, si la figura jurídica fuese el silencio administrativo, el efecto negativo sería claro al no poder modificar la Administración los datos declarados por el contribuyente.

Antes de entrar en el último procedimiento, hay que hacer mención de la comprobación limitada. En este caso, no se encuentra ningún defecto en su redacción, pero sí que cabe hacer mención al ilustre jurista MANTERO SÁENZ, A., quien subraya que la caducidad en este ámbito «es la segunda forma de terminar el procedimiento de comprobación limitada y pone de relieve una cierta inoperancia de la actuación administrativa, incapaz de finalizar la comprobación en el plazo de 6 meses...»⁵², palabras que se pueden entender acertadas ya que, dados los efectos desfavorables que conlleva este procedimiento para la Administración y ser la gestión más amplia que puede llevar a cabo (dejando a un lado la inspección), si transcurre el plazo sin que exista resolución, o existe una falta de responsabilidad por la misma o no tiene posibilidad de llevar a cabo el procedimiento.

Ahora sí que, en último lugar, encontramos el procedimiento de devolución, en cuyo art. 127 LGT establece esta forma de terminación del procedimiento, pero «en los términos del apartado 3 del artículo 104»⁵³, siendo que ese artículo regula únicamente la caducidad por la paralización de más de tres meses imputable al interesado, pero no a la Administración Tributaria. En ningún momento se hace referencia a la caducidad por causa imputable a la Administración, y lo que es más, tampoco a la terminación por silencio administrativo al ser la devolución un procedimiento iniciado a instancia del interesado⁵⁴, lo cual, podría haber sido una forma aclaratoria de las consecuencias de la no resolución por causa imputable a la Administración, más aún tras encontrarse reguladas de forma individualizada las formas de finalización de todos los procedimientos. Ante esta carencia, es el propio artículo 104.3 LGT el que soluciona la

⁵² MANTERO SÁENZ, A., VV.AA., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT.*, CISS, Bilbao, 2006, p. 135

⁵³ Art. 127 LGT: el procedimiento de devolución terminará por el acuerdo en el que se reconozca la devolución solicitada, por caducidad en los términos del apartado 3 del artículo 104 de esta ley o por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección

⁵⁴ SÁNCHEZ GARCÍA, M.L., *La gestión tributaria: ..., ob cit.*, p. 1044

solución, aplicando la regla supletoria del silencio administrativo⁵⁵ que, en este caso, al no existir regulación, será positivo⁵⁶.

1.2. Análisis en otros procedimientos

Vista la figura de la caducidad y su anómala redacción en la LGT con respecto a los procedimientos de gestión, proseguimos aquellos que tienen una finalidad, límites y ejercicio de funciones distintas a las anteriormente citadas

Comenzando por el procedimiento inspector, aquí el legislador fue claro y conciso, no operando la figura legal⁵⁷ sobre la que versa esta síntesis en este procedimiento. A efectos prácticos, el procedimiento continuará hasta su finalización, desplegando todos sus efectos a excepción de las especialidades que rigen para la prescripción.

Diferente casuística conlleva la potestad de los órganos de inspección de realizar actuaciones de comprobación limitada, regulado en el art. 141h) LGT⁵⁸, cuyo precepto remite a la regulación propia de la comprobación limitada. Dicha remisión conlleva, a diferencia de las comprobaciones abreviadas establecidas en el anterior reglamento, el sometimiento a las formas de terminación de este procedimiento de gestión por lo que, en este caso, el procedimiento de inspección sí que podrá finalizar por caducidad al transcurrir el plazo de 6 meses sin que el órgano inspector haya resuelto el mismo. En palabras de GARCÍA BERRO, F., «esto implica, entre otras consecuencias, que las actuaciones quedan sujetas en tales casos al plazo máximo de seis meses previsto con carácter general para los procedimientos de gestión -en lugar de al de doce, que resulta propio del procedimiento inspector-, o que la falta de resolución en plazo determine la

⁵⁵ SÁNCHEZ GARCÍA, M.L., *La gestión tributaria: ..., ob. cit.*, p. 1045, donde se considera que «esa carencia de regulación la suple el propio artículo 104.3 de la LGT estableciendo que cuando no exista regulación expresa, tratándose de un procedimiento iniciado a instancia de parte, procederá considerar estimada la solicitud por silencio administrativo»

⁵⁶ Tal y como expone en relación al procedimiento de devolución SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch, Valencia, 2012, «en defecto de dicha regulación los interesados pueden entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo»

⁵⁷ Art. 150.5 LGT: el incumplimiento del plazo de duración [...] no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación [...].

⁵⁸ Art. 141h): la inspección tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: la realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.

caducidad, efecto éste que la ley descarta para el supuesto específico del procedimiento de inspección»⁵⁹.

En esta línea, se puede decir que nos encontramos ante la extrapolación de las normas de gestión para un procedimiento inspector que, si bien tiene potestad para efectuar el procedimiento de comprobación limitada, desvirtúa la seguridad jurídica del contribuyente al poder terminar el procedimiento de gestión por el inicio de un procedimiento inspector, dejando inoperativa la figura de la caducidad (y, por tanto, interrumpiendo la prescripción) ante la imposibilidad de que, por esta vía, el órgano sea capaz de resolver el asunto. Estamos, pues, ante una posible dilatación del plazo de resolución que posibilita a la Administración la pendencia del asunto sin consecuencia negativa por el exceso de plazo.

Dando por terminado el análisis de la inspección, siguiendo con el procedimiento sancionador, nos encontramos ante la única expresión en la que se dan los efectos totales de la caducidad⁶⁰, al perder la Administración la facultad de volver a iniciar el procedimiento⁶¹ en relación con la presunta infracción que derivó en el procedimiento caducado, lo cual podemos entender que es un fiel reflejo del derecho fundamental a la presunción de inocencia que regula nuestra Constitución Española y que, como recoge IGLESIAS CAPELLAS, J., «el procedimiento sancionador no es más que el cauce formal que debe seguir la Administración para obtener la prueba que desvirtúa una presunción que ab initio favorece al contribuyente. Luego, a falta de la prueba en la que sustentar la imputación, la inicial presunción iuris tantum deviene iuris et de iure y ya no cabe imputar responsabilidad alguna, aunque efectivamente se hubiere realizado una infracción tributaria»⁶². Por ello, podemos decir que la caducidad en el procedimiento sancionador, quizás por la especialidad del mismo plasmado anteriormente, es aquella que despliega todos sus efectos, hasta el punto de poder hablar de la caducidad de la acción, a diferencia de la caducidad de la instancia o caducidad-perención, anteriormente citada. Si bien parte de la doctrina fue contraria a esta regulación

⁵⁹ GARCÍA BERRO, F., «La Inspección Tributaria en la nueva LGT» *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, 2004, pp. 51-64

⁶⁰ En este aspecto, podemos hablar de caducidad de la acción y no de la caducidad de la instancia o perención que hemos señalado al comienzo del estudio

⁶¹ Art. 211.4 párr. 2º: la declaración de caducidad [...]. Dicha caducidad impedirá la iniciación de un nuevo procedimiento sancionador.

⁶² IGLESIAS CAPELLAS, J., «La caducidad del procedimiento sancionador tributario», *Revista Impuestos*, núm. 8, 2ª quincena de abril, 2008

entendiendo que, al no darse la prescripción, no existe óbice alguno para comenzar un nuevo procedimiento y que, además, al ser la consecuencia de la caducidad la desaparición del procedimiento y que, por tanto, no se vulnera el principio *non bis in idem* al no haber existido⁶³, es posible realizar una crítica a los mismos al existir una opinión totalmente contraria.

Y esto es, tomando como base la anterior reflexión citada que, en materia sancionadora, el obligado tributario es inocente hasta que no se demuestre lo contrario, y resulta poco creíble que, dado el plazo que tiene la Administración, y que como regla general se comienza el procedimiento sancionador posteriormente a la finalización de los procedimientos que dilucidan los hechos quebrantados, el órgano administrativo sea incapaz de resolver en plazo la propuesta de sanción. Si dado este caso se reabriese el procedimiento, ya no solo estaríamos vulnerando la seguridad jurídica del contribuyente, si no que esta vulneración se desplazaría a la presunción de inocencia.

Para finalizar, y sin ánimo de entrar en un análisis profundizado en materia de recursos económico-administrativos, cabe citar también la desafortunada redacción del art. 215.2.d) de la LGT⁶⁴, en materia de motivación de resoluciones. Esta la primera remisión del legislador a la caducidad de la instancia y resulta, cuanto menos extraño, que sea en un precepto referente a la motivación. Si tomásemos de manera literal el artículo, sólo tendrían que ser motivados aquellos recursos y reclamaciones en los que el objeto de la misma sea la caducidad de la instancia, análoga a la caducidad-perención. Es por esto que, en materia de procedimiento sancionador, si el contribuyente presentase un recurso en el que alegase la caducidad por el plazo del tiempo, quedaría excluido de motivación por expresa remisión a este artículo de la LGT, lo cual es, a todos los efectos, carente de sentido, más aún cuando el órgano competente desestimase el mismo. En una situación como esta, el obligado tributario no sería consciente de la causa por la que no se estima su reclamación y, por tanto, estaríamos otra vez ante un supuesto que adolecería de una abrumadora inseguridad jurídica, más aún cuando este principio incluye en su definición la interdicción de la arbitrariedad y no hay nada más arbitrario que una resolución en la que no se fundamenten las causas

⁶³ MARTÍNEZ GINER, L.A., «La caducidad de los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2004, pp. 11-35

⁶⁴ Art. 215.2.d) LGT: También deberán motivarse los actos dictados en estos procedimientos relativos a las siguientes cuestiones: [...] y la caducidad de la instancia.

por las que se toma una decisión que, en materia sancionadora, es muy probable que atente contra los intereses del ciudadano.

2. La discrepante redacción de los artículos 103 y 104 de la Ley General Tributaria

La actual LGT, en sus artículos 103 y 104 regula la obligación de resolver, y los plazos de resolución y efectos de la falta de resolución expresa, respectivamente, la cual tiene gran similitud con la regulación administrativa.

En el primero de estos preceptos, concretamente en su segundo apartado, se exime a la Administración Tributaria de la obligación de resolver cuando se produzca la caducidad siempre y cuando el interesado no lo solicite expresamente a la Administración; mientras que, en el segundo artículo enunciado, en su apartado quinto, se impone la obligación a la Administración de declarar la caducidad, de oficio o a instancia del interesado. En este orden de cosas, nos encontramos con una problemática de redacción de la ley en la que no está claramente regulada la obligación de la Administración.

Pero, en el caso de que no fuese de obligado cumplimiento declarar la caducidad, podría producirse una vulneración del art. 9.3 CE en aras de la seguridad jurídica del contribuyente, reflejada en el desconocimiento de la situación del procedimiento de gestión en el que se encuentra involucrado, y esto porque la Administración, encontrándose el procedimiento caducado, tiene la potestad de declarar la caducidad de oficio y comenzar otro nuevo procedimiento en cualquier momento siempre y cuando no medie la caducidad. En la línea contraria, si es necesaria la declaración de caducidad a instancia del interesado, la misma conllevaría una dilación en el tiempo hasta que la misma se declarase, la cual, en muchas ocasiones, conllevaría tal y como demuestra la práctica, un recurso económico-administrativo.

Lo más lógico para salvaguardar los derechos del contribuyente sería, obviamente, la declaración de oficio en el momento en el que se produce la perención. Siendo esta la situación, la LGT otorga efectos no interruptivos de la prescripción a las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados, ni los considera requerimientos

administrativos a los efectos previstos en el apartado 1 del artículo 27 de la LGT⁶⁵ para así intentar salvaguardar el derecho del ciudadano y limitar los actos abusivos de la Administración tributaria.

Dada esta casuística y clara contradicción del legislador, la STS 660/2019, de 27 de febrero de 2019, dispone que la declaración de caducidad no es una obligación para la Administración por regulación expresa del art. 103.2 LGT, excepto que sea a solicitud del interesado o que la Administración pretenda utilizar los datos recabados en el procedimiento caducado en otros procedimientos que se inicien con posterioridad⁶⁶, o lo que es lo mismo, si la Administración no va a iniciar de nuevo otro procedimiento respecto del mismo concepto y períodos no existe obligación al producirse *ex lege*, es decir, *ope legis*⁶⁷, y esto sobre la base de que el órgano tributario no ha dictado resolución sobre el fondo del asunto ni pretende volver a ejercitar acción alguna, lo que conlleva la innecesariedad de declarar una figura jurídica cuya existencia se encuentra supeditada al propio ministerio de la ley⁶⁸

Si bien esta solución no es conforme al art. 21.1 párr. 2º LPAC⁶⁹, al obligar el mismo Administración a dictar resolución donde declare la caducidad, esta solución encuentra su base doctrinal, tal y como expone CAAMAÑO ANIDO, M. A.⁷⁰, en el carácter insubsanable de la misma en los procedimientos iniciados de oficio y efecto automático de la perención desde el momento en el que vence el plazo, lo que conlleva que el órgano tributario ya no puede hacer nada y, en caso de resolver, dicha resolución sería nula por aplicación del art. 47.1.e) LPAC⁷¹, por prescindir absolutamente del procedimiento establecido.

⁶⁵ Véase art. 104.5 párr. 2º LGT, *Ibíd.*

⁶⁶ STS 660/2019, Sala de lo Contencioso, de 27 de febrero, recurso de casación núm. 1411/2017, CENDOJ

⁶⁷ Resolución del TEAC 00/04696/2016/00/00, de 9 de abril de 2019, DYCTEA

⁶⁸ Esta línea es la misma que sigue el TEAC, resolución 00/00278/2014,00, de 19 de febrero de 2014, DYCTEA

⁶⁹ Art. 21.1 párr. 2º LGT: en los casos de prescripción, renuncia del derecho, caducidad del procedimiento o desistimiento de la solicitud, así como de desaparición sobrevenida del objeto del procedimiento, la resolución consistirá en la declaración de la circunstancia que concurra en cada caso, con indicación de los hechos producidos y las normas aplicables.

⁷⁰ CAAMAÑO ANIDO, M.A., VV.AA., *Derecho y práctica tributaria*, 2ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 547

⁷¹ En mi opinión, en el momento en el que el procedimiento ha caducado, el procedimiento recoge la declaración de caducidad del mismo, pero dictar resolución diferente a ésta vulneraría los preceptos de la LGT

3. La reclamación para conseguir la declaración de caducidad

En supuestos de inactividad administrativa, el contribuyente suele tener que interponer recurso para conseguir la declaración de caducidad, acto que no está privado de incongruencia legislativa. Si bien el art. 104.5 párr. 2º LGT⁷² contiene un efecto negativo para la Administración por su inactividad como es la no paralización del plazo de prescripción, el art. 68.1.b)⁷³ del mismo texto legal otorga paralización del plazo de prescripción a toda interposición de reclamación o recurso, sin distinción alguna, haciendo uso de la expresión «de cualquier clase» en el precepto; pareciera ser que, en la reforma de la LGT en el año 2015, el legislador hizo caso omiso de la jurisprudencia emanada de los diversos TSJ y del Alto Tribunal, siguiendo vigente esta expresión. Y es que, si se analizase esta regulación de manera literal, la propia norma priva de efecto negativo a la caducidad, y lo que es más, se vulnera la facultad del interesado en solicitar la declaración de caducidad que, como bien hemos señalado anteriormente, la resolución del procedimiento es una obligación de la Administración y no una disposición facultativa.

Este supuesto ha sido estudiado por la jurisprudencia en múltiples ocasiones. En un principio, las SSTs de 23 de octubre de 2012 y de 5 de octubre de 2010, en procedimientos relativos a reintegro de subvenciones caducados, fallaron que, si se producía la caducidad, no existía actuación paralizante injustificada que se pudiese imputar a la Administración, por lo que el recurso o reclamación no interrumpía el plazo de prescripción. Hecho que, en realidad, es propio de los procedimientos de inspección, en los que hay que recordar que no entra en juego la figura legal de la caducidad, por lo que utilizar analógicamente este criterio resultaba, cuanto menos, sorprendente e irrazonable⁷⁴. Esta interpretación resultaría de aplicar literalmente el art. 68.1b) LGT, vaciando de contenido al resto del ordenamiento jurídico; es decir, estaríamos dando primacía a la regla general frente a la especialidad establecida en el art. 104.5 LGT.

⁷² *Ibíd.*

⁷³ Art. 68.1.b) LGT: el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, [...].

⁷⁴ En esta línea opina FALCÓN Y TELLÁ, R., «Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 9 de noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de octubre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2014

Fue el TSJ de Madrid quien abrió la puerta a interpretar los recursos tendentes a conseguir la declaración de caducidad no pueden interrumpir la prescripción, y esto por los motivos que se han ido exponiendo, y que se pueden resumir en: no interpretación literal del art. 68.1.b) LGT; el art. 104.5 LGT debe interpretarse de acuerdo con su finalidad sancionadora del incumplimiento del plazo máximo de duración; es un acto tendente a declarar el incumplimiento del plazo, no en una actividad destinada al reconocimiento o ejecución del derecho; el interesado puede promover la caducidad, por lo que carecería de sentido que ningún acto de la Administración interrumpiese la prescripción por caducidad y lo haga el acto del interesado para conseguir el efecto deseado; y, en último lugar, no tiene justificación que instar la declaración de caducidad por el interesado conlleve un perjuicio para el mismo cuando suple un incumplimiento de la Administración⁷⁵.

Esta doctrina no terminó de ser unánime, especialmente por las resoluciones de los TEAR y el TEAC, así como los diferentes TSJ los cuales, en numerosas ocasiones, seguían interpretando el art. 68 LGT de manera literal vulnerando, una vez más, el principio de seguridad jurídica del contribuyente. A raíz de estos hechos, el TS tuvo que pronunciarse dados los diversos recursos de casación para unificación de doctrina que se empezaron a suscitar.

Así, en el año 2016 comenzaron a surgir las sentencias del Alto Tribunal, sobre las cuales debemos citar la STS 3529/2016, que resuelve la cuestión. En el presente caso, la resolución del TEAR y del TSJ de Cataluña, en materia de ISyD, fallaron que existía la caducidad, pero que el recurso interpuesto no interrumpía el plazo de prescripción, por lo que se recurrió ante el TS; dicho órgano procedió a dilucidar si la reclamación tenía virtualidad interruptiva del plazo de prescripción o no. Conviene recoger el fallo del Tribunal, sustentado sobre la base de que «resulta en contra de la finalidad del art. 104.5 interpretar literalmente que las actuaciones realizadas en los procedimientos caducados se refieran exclusivamente a los actos verificados entre el acuerdo de iniciación y la liquidación y no a los procedimientos de revisión, por lo que carecería de justificación razonable que ningún acto de la Administración interrumpa la prescripción por motivo

⁷⁵ STSJM 17626/2013, Sala de lo Contencioso, Sección 9, de 19 de noviembre, recurso 711/2010, FJ 4, CENDOJ

de caducidad y si lo haga el acto del obligado tributario que reacciona para lograr ese efecto»⁷⁶.

En estos términos, concuerdo totalmente con la decisión del Alto Tribunal, y es que, si no se le exime de interrumpir la caducidad, el procedimiento estaría pendiente de resolución hasta que la Administración tributaria tomase la iniciativa de declarar la caducidad o iniciar un procedimiento diferente, por lo que el efecto negativo del art. 104.5 se vulneraría y conllevaría, en última instancia, un abuso de superioridad de la Administración. A su vez, cabe decir que el recurso para declarar caducado un procedimiento se encuentra inmerso dentro del mismo al ser su finalidad darlo por terminado de manera expresa por lo que, al ser el efecto de la caducidad la desaparición jurídica, no se debe entender que un recurso tendente a declarar la caducidad pueda interrumpir el plazo de prescripción, y esto porque la caducidad se produce *ope legis* de manera automática; lo que, en síntesis, significa que estamos reclamando algo que jurídicamente ha desaparecido, conllevando la resolución efectos meramente declarativos pero no constitutivos.

Tras esta solución, encontramos un consenso en cuanto a la negación de la interrupción ante la reclamación en sede de un procedimiento caducado, pero sigue existiendo un conflicto interpretativo del procedimiento administrativo, el cual se sustenta en las SSTS de 23 de octubre de 2012 y de 5 de octubre de 2010, anteriormente citadas. Y es que, la Ley General de Subvenciones, en su art. 39.3 sigue la misma regulación que el art. 68 LGT con respecto a la interrupción por recurso o reclamación, por lo que la doctrina debe ser unánime, sin que quepa aplicación distinta entre estos dos preceptos legales; en otro caso, se seguiría produciendo una inseguridad jurídica al ser la propia jurisprudencia del Alto Tribunal totalmente contraria, hasta el punto que podría generar confusión entre una parte de la población. Ante esta solución incongruente, ha sido el propio TS quien ha rectificado este criterio, y lo hace en su sentencia 4/2017, de unificación de doctrina, donde se retracta del pronunciamiento anterior y lo modifica en el sentido configurado en las líneas anteriores, afirmando que «otra solución conduciría a resultados ilógicos, cargando al interesado los resultados de una inactividad administrativa y dejando a voluntad de la Administración la operatividad o inutilidad de

⁷⁶ STS 3529/2016, Sala de lo Contencioso, de 13 de abril, recurso 3690/2015, FJ 3, CENDOJ

la figura de la caducidad, pues sería beneficioso para ella no declararla nunca a la espera de una reacción del interesado que interrumpa la prescripción»⁷⁷. Finalmente, tras este pronunciamiento, se ha conseguido armonizar la cuestión de la no interrupción de la prescripción tanto en materia de subvenciones como en materia tributaria.

4. La reapertura del procedimiento tras la declaración de caducidad

Anteriormente, se ha hecho un análisis sobre la regulación de la terminación del procedimiento por caducidad y la declaración necesaria del mismo desde una perspectiva crítica, pero no es este el único punto donde el legislador ha pecado de realizar una regulación arbitraria de esta figura que aboga por la seguridad jurídica del contribuyente en los procedimientos tributarios. Y es que, si nos paramos a examinar las formas de terminación de los procedimientos de gestión en aquellos supuestos de caducidad, la Administración siempre mantiene el derecho de comenzar, o mejor dicho reabrir, el mismo procedimiento. A modo ejemplificador, en materia de comprobación limitada, el art. 139.1.b) LGT⁷⁸ permite expresamente que la Administración inicie este procedimiento de nuevo, siempre y cuando no medie la figura legal de la prescripción⁷⁹.

Debemos recordar que la caducidad es un instituto creado para salvaguardar los derechos de los contribuyentes, específicamente, la certeza del contribuyente en cuanto al tiempo transcurrido en un procedimiento para que no se demore indefinidamente en el tiempo. Pero, volviendo a la verdadera seguridad jurídica de la mano de SANZ CLAVIJO, A.⁸⁰, la seguridad jurídica es la certeza que tiene el ciudadano de que, transcurrido el plazo fijado en la ley, no podrá iniciar o continuar el mismo. Y es aquí donde el legislador peca en su regulación porque, al otorgarle a la Administración la potestad de reabrir el procedimiento, tenemos un doble efecto: el primero y más directo, es que el contribuyente nunca sabe a ciencia cierta en qué situación se encuentra su relación jurídico-tributaria al tener la Administración la posibilidad de reabrir el procedimiento con el mismo objeto y alcance que el anteriormente caducado, hasta que

⁷⁷ STS 7/2017, Sala de lo Contencioso, de 10 de enero de 2017, recurso 1943/2016, FJ 5, CENDOJ

⁷⁸ Art. 139.1.b) LGT: por caducidad, una vez transcurrido el plazo regulado en el artículo 104 de esta Ley sin que se haya notificado resolución expresa, sin que ello impida que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

⁷⁹ En esta línea, existe el mismo efecto para los procedimientos iniciados mediante declaración (art. 130b) LGT) y para la verificación de datos (art. 133.1d) LGT).

⁸⁰ SANZ CLAVIJO, A., *La caducidad del procedimiento...*, (ob. cit., pp. 162-163)

el momento en que se produzca la prescripción (con ciertos matices dada la reforma de la LGT de 2015) y, en segundo lugar, los efectos perjudiciales para la Administración se difuminan con esta regulación, quedando la situación jurídica del contribuyente en una constante litispendencia dependiente de la gestión que más convenga a la Administración Tributaria. Así lo entienden algunos autores, en especial, podemos nombrar a MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E., quienes expresan que «no podemos aceptar sin más que, caducado el procedimiento, la Administración pueda iniciarlo de nuevo. Podrá iniciarlo otra vez, pero deberá ser por motivo distinto del que motivó el primero, porque la Administración tributaria tuvo ya cauce para realizar esa primera verificación; y no puede la inactividad de la misma suponer consecuencias gravosas para el obligado tributario; todo ello además de la interrupción de la prescripción que cada uno de esos procedimientos pudiera suponer»⁸¹.

En referencia a lo anterior, parece más conforme a derecho esta forma de regulación del instituto de la caducidad en los procedimientos de gestión. Y es que, en otro caso, en el supuesto en el que la Administración no haya resuelto en plazo, producida la caducidad por inactividad de la misma, esta facultad no conlleva una caducidad en perjuicio de la Administración si no todo lo contrario, pudiendo reabrir el procedimiento, haciendo valer las pruebas realizadas en el caducado (como veremos posteriormente) y alargando el plazo del procedimiento; es decir, si un procedimiento de comprobación limitada caduca a los seis meses, la Administración puede realizar trámites en el mismo que servirán de prueba en el posterior, lo que conlleva que, con el ánimo de alargar el mismo para regularizar la situación, declaren de oficio la caducidad y reabran el mismo procedimiento con el mismo objeto, obteniendo con dicho trámite otros seis meses para regularizar la situación, conllevando en la realidad un procedimiento con una duración de doce meses en vez de los supuestos seis que establece la LGT. Si fuese por circunstancia diferente, se estaría realizando un procedimiento distinto del primero en cuanto persigue la regularización o verificación de un hecho jurídico distinto del que motiva el primero.

⁸¹MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E., *La Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005, p. 611

Más aún, la regulación tributaria no sólo se queda ahí, si no que existen ciertas ampliaciones de facultades en su reglamento de desarrollo con respecto a la caducidad del procedimiento iniciado por declaración. En este punto, el art. 130b) LGT⁸² permite que la Administración, producida la caducidad, inicie de nuevo este procedimiento, pero, por su parte, el RGGI establece en el art. 135.1⁸³ que inicie un nuevo procedimiento de liquidación. Como podemos ver, la regulación no es la misma al referirse la LGT únicamente a iniciar un procedimiento de declaración y el RGGI posibilitando el inicio de cualquier otro de liquidación, lo cual posibilitaría el comienzo de un procedimiento distinto con el objeto del de declaración que, sumado a que todos los trámites del procedimiento de declaración conservan su validez por remisión expresa del art. 104.5 LGT, se puede dar la posibilidad de comenzar una comprobación limitada ante un procedimiento de declaración caducado. Tal y como expone el jurista GARCÍA SÁNCHEZ, M. L., «consecuentemente, la dicción de ambas normas no ha de considerarse equivalente, resultando más amplia la contenida en el RGGI; pues “un nuevo procedimiento” puede ser cualquier procedimiento (el iniciado mediante declaración, u otro de comprobación limitada o de inspección), mientras que la expresión legal de “este procedimiento” se refiere de modo concreto e indubitable al reinicio del procedimiento derivado de la declaración presentada por el obligado tributario»⁸⁴.

Como se ha expuesto, al desdibujarse los efectos perjudiciales que debiera tener para la Administración tributaria la caducidad del procedimiento, de igual modo el contribuyente debiera tener la facultad de comenzar el procedimiento que inició a instancia de parte y que finalizó con la declaración de caducidad por parte del órgano de gestión. Resulta sorprendente que en ningún momento la LGT haga mención a esta posibilidad; así, el art. 127 LGT⁸⁵ refleja únicamente que el procedimiento de devolución terminará por caducidad en los términos del art. 104.3 LGT (paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario), así como el art. 130b)

⁸² Art. 130.b) LGT: el procedimiento iniciado mediante declaración presentada por el obligado tributario terminará por alguna de las siguientes causas: por caducidad, una vez transcurrido el plazo previsto en el apartado 1 del artículo anterior sin haberse notificado la liquidación, sin perjuicio de que la Administración tributaria pueda iniciar de nuevo este procedimiento dentro del plazo de prescripción.

⁸³ Art. 135.1 RGGI: cuando se produzca la caducidad del procedimiento [...], la Administración tributaria, dentro del plazo de prescripción, podrá iniciar un nuevo procedimiento de liquidación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 128.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

⁸⁴ GARCÍA SÁNCHEZ, M. L., *La gestión tributaria...*, ob. cit., p. 467.

⁸⁵ *Ibíd.*

LGT con respecto al iniciado mediante declaración, en el que únicamente termina por caducidad “en perjuicio de la Administración”. Al hacer referencia el art. 104.3 a la paralización por causa imputable al obligado tributario, pareciera ser que el legislador intenta dar una solución diferente al instituto de la caducidad amparándose en la paralización del procedimiento, siendo que, en aquellos procedimientos iniciados de oficio con efectos desfavorables, art. 104.4 LGT, no hace referencia a una existente “paralización por causa imputable a la Administración”. Por ello, la ley no es unánime en el trato otorgado al obligado tributario y a la Administración, motivo por el cual se establece una plausible diferencia en los efectos jurídicos que conlleva la caducidad, la cual radica en el efecto caducidad-perención para la Administración tributaria, y en la prescripción del derecho del contribuyente, total perjudicado en su relación jurídico-tributaria. Además, así ha sido entendido también por la jurisprudencia desde el año 2002, sentencia de 27 de noviembre, reiterada por la STS 6450/2013⁸⁶, donde el Alto Tribunal resalta que «cuando la paralización es imputable a la Administración, la perención cumple la finalidad de evitar que el procedimiento se eternice con menoscabo para la seguridad jurídica; cuando la paralización obedece a la conducta del particular, la perención presupone una decadencia en el interés de que se llegue al pronunciamiento administrativo»⁸⁷, y he aquí el problema, el cual radica en la presunción que hace la LGT entendiendo que el contribuyente ya no tiene interés en que llegue el pronunciamiento.

Aludiendo a la propia Exposición de Motivos de la LGT, la misma expresa en su primer apartado I que «de acuerdo con lo señalado, los principales objetivos que pretende conseguir la Ley General Tributaria son los siguientes: reforzar las garantías de los contribuyentes y seguridad jurídica, impulsar la unificación de criterios en la actuación administrativa, ...»⁸⁸. Pues bien, con esta regulación (y con la que se verá en el siguiente) no es que el legislador haya, sin ser esta su intención, menoscabado la seguridad jurídica del contribuyente regulando la figura de la caducidad “irregularmente” (incluso, a mi parecer, un tanto arbitraria) sino que, además, la doctrina no ha sido unánime en este aspecto, aún más cuando en la misma Exposición de Motivos, apartado IV, se encuentra redactado que «en cuanto a los plazos de

⁸⁶ STS 6459/2013, de 19 de diciembre, Sala de lo Contencioso, Recurso 1885/2013, CENDOJ, FJ Tercero

⁸⁷ STS 6258/2002, de 27 de septiembre, Sala de lo Contencioso, Recurso 6691/1997, CENDOJ, FJ Primero

⁸⁸ Exposición de Motivos, apartado I, LGT

resolución y efectos de su incumplimiento, se incrementa notablemente la seguridad jurídica con una regulación similar a la de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, salvo en el cómputo de los plazos donde se tiene en cuenta la especificidad de la materia tributaria»⁸⁹, y es que, al poder reabrirse el procedimiento con la única motivación de que el mismo ha caducado, es totalmente contradictoria la voluntad del legislador con la forma final que adoptó en su regulación la reforma tributaria. Aún más, la misma no sólo se desligó de la regulación administrativa en el cómputo de los plazos si no también en la regulación de la caducidad.

5. Los efectos probatorios del procedimiento caducado

Anteriormente se ha hecho alusión a la desaparición jurídica del procedimiento, efecto implícito de la propia caducidad que opera de forma automática ante el mero transcurso de tiempo sin que el órgano administrativo resuelva, lo cual es consecuencia directa del archivo de las actuaciones regulado en la LGT⁹⁰, y que conlleva que se entiende por no producido el procedimiento y, por tanto, inexistente a efectos jurídicos. Y es este el eje sobre el que radica toda la regulación de la caducidad, la jurisprudencia y la doctrina. Así, varias resoluciones se han ido pronunciando a cerca de las diversas cuestiones suscitadas en este sentido de desaparición del procedimiento, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 26 de abril de 2012⁹¹ o la STS 6459/2013⁹², la cual estableció que «en los casos de actuaciones llevadas por la Administración en el seno de un procedimiento caducado, el efecto inmediato de la declaración de caducidad es la desaparición jurídica del procedimiento que conlleva que el mismo se deba tener por no realizado».

⁸⁹ Exposición de Motivos, apartado IV, LGT

⁹⁰ Art. 104.5 párr. 1 LGT: producida la caducidad, ésta será declarada, de oficio o a instancia del interesado, ordenándose el archivo de las actuaciones.

⁹¹ Resolución del TEAC, 00/04979/2011, de 26 de abril de 2012, FD Séptimo, DYCTEA, en la que el órgano dicta que «ya se ha dicho que la caducidad, además de constituirse en anormal terminación del procedimiento, implica lo que se ha venido a denominar como “desaparición jurídica” del procedimiento, que no del derecho sustantivo que en él se trataba de hacer valer, que, en este caso, podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento que pueda incoarse desde su inicio. Si el efecto inmediato de la declaración de caducidad es la “desaparición jurídica del procedimiento”, ello conllevaría que no se tuviera aquél por realizado»

⁹² STS 6459/2013, Sala de lo Contencioso, de 19 de diciembre de 2013, recurso núm. 1885/2013, CENDOJ

En resumen, utilizando las palabras de SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., «la caducidad, además de forma anormal de terminación de este procedimiento, implica lo que sea venido a denominar como la “desaparición jurídica” del procedimiento, que no del derecho sustantivo que en él se trataba de hacer valer, que, en este caso, podrá ejercitarse en un nuevo procedimiento que pueda incoarse, otra vez, desde su inicio», a lo cual añade que «sin embargo, las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservan su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad, en relación con el mismo u otro obligado tributario»⁹³, afirmación que se extrae de lo expuesto en el último párrafo del art. 104.5 LGT⁹⁴.

Aquí nos encontramos ante una situación un tanto perpleja: aquellos actos que se realizan en un procedimiento caducado desaparecen del mundo jurídico, pero se exceptúa la validez a modo de prueba. Lo cual no deja de ser, a mi entender, hacer uso de documentos o actuaciones totalmente inexistentes a efectos de probar una realidad jurídica que, sea dicho de paso, crean efectos desfavorables para el contribuyente, situación que, desde el primer momento, otorga una potestad cuanto menos dudosa.

Entre las explicaciones a esta regulación, el TEAC, en una Resolución anteriormente citada de 26 de junio de 2011, recoge que «la salvaguarda de los efectos jurídicos de los documentos y pruebas obtenidos en el procedimiento caducado que ahora recoge la norma, a los exclusivos efectos probatorios que estos puedan hacer en otros procedimientos (circunstancia ésta que ha llevado a parte de la doctrina a calificar aquélla como “caducidad impropia”), responden a una adecuada ponderación del legislador entre los principios de eficacia administrativa, economía procesal, conservación de los actos administrativos y limitación de los costes indirectos de las obligaciones tributarias, por un lado, y el de seguridad jurídica, por otro, eludiendo o evitando en ese sentido que las pruebas y documentos obtenidos por la Administración o documentos aportados a la instrucción del procedimiento por terceros o incluso por los propios interesados, deban nuevamente ser practicados, obtenidos, requeridos,

⁹³ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch-Colegio Oficial de Titulares Mercantiles de España, Valencia, 2012, pp. 747-748,

⁹⁴ *Ibíd.*

aportados e incorporados en otros procedimientos. Es por ello, que tal previsión normativa, respondiendo a los principios administrativos y tributarios señalados, no enturbia el efecto principal de aquella declaración de caducidad, cual es la desaparición jurídica del procedimiento caducado»⁹⁵.

Vista la argumentación del TEAC, es total objeto de crítica la ponderación del legislador que alegan, y esto sobre la base de la proporcionalidad que debiera haber regido la presente Ley Tributaria. Es cierto, en favor de la Administración, que repetir todos los actos de un procedimiento, una vez realizados, puede ir en contra del principio de economía procesal y puede ser defendido sobre la base del principio de conservación de los actos administrativos que encuentran su regulación en los arts. 49 a 52 LPAC, pero la equiparación con el principio de seguridad jurídica no es, probablemente, muy acertada al encontrarse en posiciones muy distintas en nuestras leyes.

Hay que recordar que, por un lado, la seguridad jurídica es un principio que nace de la máxima norma, la Constitución, y que no puede equipararse a los principios administrativos, aún cuando se intente regular de manera proporcional sobre la base de estos principios. Por otro, resulta palmaria la nefasta proporcionalidad de la que hace eco el TEAC que, amparándose en principios administrativos, posibilita a la Administración a hacer valer los actos caducados y, por consiguiente, inexistentes. En caso de hablar de proporcionalidad, hubiera sido preciso establecer un límite, el cual se expondrá posteriormente.

La doctrina no ha sido unánime ante esta regulación, y en la actualidad tiende a ser reticente ante este hecho. Podemos encontrar a ilustres juristas en el ámbito tributario, como MARTINEZ GINER, L. A., o ANÍBARRO PÉREZ, S., quienes muestran su oposición a la regulación. En palabras del primero, «no significa con ello que la utilización de lo obtenido en un procedimiento caducado a los efectos de otro posteriormente iniciado no suponga una debilitación del instituto de la caducidad»⁹⁶, mientras que el segundo postula que «resta fuerza a este instituto de la caducidad -sobre todo en lo atinente a su función de incentivar una mayor diligencia en la actuación de los órganos administrativos- por la posibilidad que la Administración tiene de iniciar un

⁹⁵ Resolución TEAC, 00/04979/2011, de 26 de abril de 2012, FD Séptimo, DYCTEA

⁹⁶ MARTÍNEZ GINER, L.A., «La Caducidad de los Procedimientos ...», pp. 11-35

nuevo procedimiento “aprovechándose” de todo lo actuado anteriormente»⁹⁷. Dichas argumentaciones son compartidas por el autor de esta tesis, si bien con algunas matizaciones.

Dada la circunstancia de que este trabajo tiene su eje central en la seguridad jurídica del contribuyente, aún cuando está totalmente justificada la pérdida de valor del instituto de la caducidad al implementar esta posibilidad, habría sido conveniente que el propio contribuyente se encontrase con la seguridad de que la reapertura del procedimiento no pudiese ocasionar una *reformatio in peius*, y esto a causa de que, al igual que la Administración puede hacer uso o no de los actos del procedimiento caducado, se le diese la potestad al contribuyente de alegarlos también; es decir, que aquello realizado e incluso resuelto, aún en el seno de la caducidad, por el órgano tributario, se encontrase inmerso por el régimen de los actos propios de la Administración. En cuanto a esto, los autores MÁRQUEZ SILLERO, C., y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., expusieron que «cuando la Administración tributaria, en una comprobación limitada en que dicta una resolución y de nuevo, con las mismas actuaciones en otro procedimiento dicta otra resolución, origina de hecho una actuación (revisión revocación) contraria a sus actos propios, con una conducta discrecional y arbitraria, vulnerando la buena fe y la confianza legítima de los contribuyentes»⁹⁸.

Si se hubiese trasladado esta forma de proceder a los procedimientos caducados, al tener la Administración tributaria la posibilidad de reabrir el procedimiento y, gracias a las pruebas y actos realizados anteriormente y que han devenido caducados, volver a regularizar la situación del contribuyente, al menos sería necesario que el mismo tuviese la pura certeza de cuál va a ser el máximo efecto desfavorable, en un término puramente económico, y esto sobre la base de los actos propios de la Administración. En otro caso, nos encontramos con varios problemas de seguridad jurídica, y es que el contribuyente desconoce cuándo se le va a reabrir el procedimiento si es que se reabre y, por si fuese poco, tampoco sabe si la Administración utilizará las pruebas y actos anteriores o si, por

⁹⁷ ANÍBARRO PÉREZ, S., VV.AA., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en la fiscalidad internacional*, Lex Nova, 1ª Ed., Valladolid, 2010, p. 257

⁹⁸ MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., «La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014 (RJ 2014, 5562). Recurso de casación núm. 4336/2012. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco)», *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre 2015, p. 132

el contrario, van a realizar el proceso desde el inicio, conllevando que pueda empeorar su situación. Si este fuese el caso, esta regulación conllevaría una mejora en la posición del interesado, de forma que equiparamos la validez de los actos para la Administración con la validez de los actos para el interesado tendentes a defenderse de una *reformatio in peius*.

Gracias a este tipo de reformas legislativas, sería el momento en el que podríamos hablar de una verdadera proporcionalidad entre los principios de la Administración y los principios del interesado.

6. La caducidad “a la carta”

Tal y como hemos reflejado en las líneas anteriores, la LGT no es clara al legislar la figura de la caducidad tributaria. En cuanto a los procedimientos de gestión podemos encontrar una remisión a la caducidad de la instancia o perención que no es congruente con la regla subsidiaria en la que tiene cabida el juego de la caducidad-silencio administrativo, mientras que, en otros procedimientos, en particular el sancionador, encontramos una caducidad de la acción o caducidad-prescripción.

Siguiendo la línea de SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., quien expone que «la regulación que la LGT realiza de la caducidad, es un tanto particular y original, haciendo una utilización de la misma como instituto dilatorio de las resoluciones de la Administración y creador de situaciones de pendencia e inseguridad jurídica del obligado tributario, más que como un instituto garantista de la seguridad jurídica del obligado y como un elemento para combatir la inoperancia de la Administración. Es decir, se está realizando una aplicación de una “caducidad a la carta”»⁹⁹.

Esta forma de denominar a la caducidad trae causa de la deficiente redacción que, desde un punto de vista crítico, utiliza este instituto. El legislador, en vez de tratar de regular un régimen común para todas las situaciones jurídicas, como bien se establece en el art. 104 de la LGT, ha individualizado el efecto que tiene esta figura jurídica en cada uno de los procedimientos, haciendo caso omiso de la regla y amparándose en que ese precepto

⁹⁹ SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión...*, ob. cit., p. 303

legal se aplica “en ausencia de regulación expresa”¹⁰⁰ o “en defecto de dicha regulación”¹⁰¹.

Tal y como se analizará en líneas posteriores, el grave problema de la dispar regulación radica en los efectos que tiene para el contribuyente, dado que la caducidad de la instancia no comporta seguridad para el mismo, si no que la verdadera seguridad¹⁰² es aquella que se regula en el procedimiento sancionador; es decir, a efectos prácticos, el contribuyente quiere tener la certeza de que la Administración no puede volver a comenzar un procedimiento contra él con el mismo objeto y alcance que uno caducado, solución esta que el legislador no ha querido mencionar en sede de gestión, pudiéndose volver a comenzar los procedimientos siempre y cuando no se supere el plazo de prescripción.

¹⁰⁰ Art. 104.4 párr. 2 LGT, *Ibíd.*

¹⁰¹ Art. 104.3 párr. 2 LGT, *Ibíd.*

¹⁰² En esta línea, SANZ CLAVIJO, A., *La Caducidad del Procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley, Las Rozas, 2009, pp. 162-163, donde añade que «certeza que les comporta el de que la Administración Pública, transcurrido el plazo para resolver y notificar, ya no podrá iniciar o continuar la tramitación del procedimiento, finalizando así con la situación de sujeción que conlleva la posibilidad de que se comience o se prosiga el desarrollo de actuaciones administrativas en ejercicio de potestades de intervención, ejercicio que de no estar limitado temporalmente generaría una incertidumbre en los ciudadanos afectados poco compatible con la certeza de la actuación del poder en aplicación de la Ley requerida por el principio de seguridad jurídica»

IV. LA INSEGURIDAD JURÍDICA CREADA POR LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN SEDE DE CADUCIDAD

En el apartado anterior, se ha expuesto la obligatoriedad de declarar la caducidad siempre y cuando se quiera volver a instar un procedimiento tendente a la regularización de la situación tributaria del contribuyente, o lo que es lo mismo, cuando la Administración tenga la voluntad de hacer valer su derecho. Sin embargo, materia diferente es la forma en la que dicha caducidad se deba declarar, y es que en la práctica no han sido pocas las resoluciones económico-administrativas sobre la base de este hecho.

1. Declaración en unidad de acto

Tras que, tanto la doctrina como la jurisprudencia, estableciesen que, en el caso de que se quiera volver a iniciar el procedimiento, sea necesario declarar la caducidad anterior a la apertura del nuevo procedimiento, los órganos administrativos utilizaron, y a veces continúan utilizando, la notificación en unidad de acto.

Unidad de acto significa realizar diversas notificaciones al mismo tiempo y en el mismo documento, por lo que la práctica consiste en, en el mismo documento, declarar la caducidad y abrir un nuevo procedimiento. En este ámbito, la Resolución del TEAC 00/00278/2014 recoge que «en el caso de la notificación en “unidad de acto”, se están notificando al obligado tributario en un mismo documento en realidad dos actos diferentes, que tienen un régimen distinto de recursos, uno recurrible (la declaración de caducidad) y otro no recurrible (el inicio del procedimiento). (...) Esa situación hace que no sea compatible la notificación en un solo documento de la declaración de caducidad y del inicio del nuevo procedimiento, pues o bien no se incluye la correspondiente advertencia de los recursos posibles, o bien se advierte al interesado de los recursos posibles, con riesgo de cierta confusión pues habría que indicarle que del único acto notificado, exclusivamente puede recurrir la declaración de caducidad. Cualquiera de las dos situaciones descritas es ciertamente anómala y no tienen encaje en nuestro ordenamiento jurídico»¹⁰³. Dada esta doctrina, no es que exista una

¹⁰³ Resolución TEAC, 00/00278/2014, de 19 de febrero de 2014, DYCTEA

incompatibilidad por ser en unidad de acto, si no que el problema radica en la recurribilidad de cada uno de ellos.

Tras esta resolución, diversas fueron las actuaciones que llevaron a caso los diferentes TSJ, así como la Audiencia Nacional. Por ello, el Tribunal Supremo tuvo que pronunciarse con respecto a esta situación en la STS 2988/2017, de 18 de julio de 2017, en la cual el Alto Tribunal recoge finalmente que «no se comparte el que, necesariamente, produzca indefensión una notificación de dos actos. Al contrario, resulta posible una clara indicación del diferente régimen de impugnación de uno y otro, expresando con claridad y separación el carácter y los requisitos de recurribilidad que, en su caso, les afectan»¹⁰⁴. Esto conlleva que, aún siendo diferente la posición del TEAC con respecto a esta cuestión, dada la solución del TS, se cambió el criterio y, en la actualidad es esta la línea seguida, sustentada en la aceptación de la unidad de acto siempre y cuando se establezcan de forma clara los medios de impugnación.

2. La concatenación de procedimientos

La concatenación es un aspecto no estudiado en esta tesis, por lo que haremos una breve introducción a la misma antes de centrar el análisis en los casos en los que este hecho conlleva un perjuicio para el obligado tributario.

2.1. Concatenación como forma de terminación e inicio

Es usual encontrarnos con el hecho de que el inicio de un procedimiento de gestión sea la forma de terminación de otro, siempre y cuando la naturaleza de los mismos sea distinta. Así, por ejemplo, el procedimiento de devolución puede terminar por inicio de una verificación de datos, comprobación limitada o inspección¹⁰⁵. Este tipo de finalización puede ser encontrado también en la verificación de datos¹⁰⁶ y la comprobación limitada¹⁰⁷.

¹⁰⁴ STS 2988/2017, de 18 de junio de 2017, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 2479/2016, CENDOJ

¹⁰⁵ Art. 127 LGT, *Ibíd.*

¹⁰⁶ Art. 133.1.e) LGT: el procedimiento de verificación de datos terminará de las siguientes formas: por el inicio de un procedimiento de comprobación limitada o de inspección que incluya el objeto del procedimiento de verificación de datos

¹⁰⁷ Art. 139.1.c) LGT: el procedimiento de comprobación limitada terminará de alguna de las siguientes formas: por el inicio de un procedimiento inspector que incluya el objeto de la comprobación limitada

Con esta regulación, podemos encontrarnos con una regulación gradual, cuyo fundamento se encuentra en dar facultad de comprobación a los órganos tributarios dependiendo de las necesidades que se encuentren en el procedimiento, evitando así tener que comenzar una comprobación limitada si la mera verificación de datos es suficiente, y lo mismo podemos decir de la inspección y la comprobación limitada. Esta regulación, cuanto menos farragosa, no fue bien recibida por la doctrina, quienes adujeron que esta posibilidad podría ser un comienzo de situaciones de pendencia excesiva del interesado¹⁰⁸.

Sin entrar en debate doctrinal a cerca de la adecuación de esta posibilidad ni en la pendencia excesiva del procedimiento, al no ser el óbice de esta tesis, sí que se tiene que recalcar la posibilidad de no operatividad de la caducidad. Así, tal y como expone GARCÍA SÁNCHEZ, M. L., «esta novedosa posibilidad encaja mal, a nuestro juicio con el principio de seguridad jurídica de los obligados tributarios. Supongamos que un día antes de vencer el plazo de seis meses, en un procedimiento de devolución, se le comunica al interesado que se inicia un procedimiento de verificación de datos y, un día antes de vencer los seis meses de duración máxima de éste, se le comunica el inicio de un procedimiento de comprobación limitada y, nuevamente, un día antes de expirar el plazo máximo de resolución de la comprobación limitada, el obligado tributario recibe la comunicación de inicio de un procedimiento de inspección que puede durar hasta 12 meses; al final estaríamos en una duración de más de dos años para resolver sobre la solicitud de la devolución. ¿Cuál es la seguridad jurídica de este obligado tributario?»¹⁰⁹.

Siguiendo la línea que dilucida el anterior jurista nombrado, el problema no es que la Administración no sea competente para realizar este tipo de actuaciones, porque de hecho lo es, si no que, tal y como se encuentra regulado, la concatenación de procedimientos es una forma patente de restar credibilidad y eficacia al instituto de la

¹⁰⁸ En esta línea, entre otros, «la terminación del procedimiento de devolución de ingresos debidos excesivos por el inicio de un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección, es decir, la concatenación que se produce entre procedimientos de gestión e inspección extiende temporalmente la “pendencia”, perjudicando la seguridad jurídica». ALONSO MURILLO, F., VV.AA., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en la fiscalidad internacional*, Lex Nova, 1ª Ed., Valladolid, 2010, p. 65

¹⁰⁹ GARCÍA SÁNCHEZ, M. L., *La gestión tributaria...*, ob. cit., p. 331

caducidad, y esto porque, con la mera intención de no caer en el lapso de seis meses tras la apertura de un procedimiento de gestión, la Administración podría abrir un procedimiento que limite más sus comprobaciones para, poco a poco, ir comenzando otros con, cada vez, posibilidades de actuación más extensas.

2.2. La mala praxis en estos supuestos

Expuesta la concatenación, en ciertas ocasiones los órganos de gestión no realizan las actuaciones como debieran ser. Si bien la posibilidad de concatenación se encuentra regulada en diversos procedimientos, se van a exponer dos supuestos resueltos por el TEAC.

Como anotación, dado que no es objeto del trabajo, no se van a estudiar los casos de extralimitación de las actividades de gestión al no mediar la posible causa de caducidad, si no el uso de un procedimiento para actividades que no se pueden realizar en el mismo, véase, por ejemplo, procedimientos de verificación de datos en los que la Administración realiza actos para los que se prevé la comprobación limitada¹¹⁰.

La LGT regula esta forma de terminación cuando se inicie un procedimiento de diferente naturaleza, pero en ocasiones, siendo consciente el órgano tributario de que el plazo de caducidad está próximo, notifica requerimiento al obligado tributario en el que consta el inicio del mismo procedimiento. Este es el caso que resuelve la Resolución 00/04696/2016, de 9 de abril de 2019, en el que dicta que «iniciado un nuevo procedimiento de comprobación limitada [...], ya que, anteriormente, se había dado inicio a un procedimiento de la misma naturaleza y con el mismo objeto y éste no había terminado ni por caducidad ni por resolución expresa cuando se produjo la notificación de este “nuevo” requerimiento [...], hay que concluir que todas las actuaciones desarrolladas por la Oficina Gestora forman parte de un mismo y único procedimiento de comprobación limitada [...]»¹¹¹.

¹¹⁰ Y es que, en estos casos, no existe caducidad alguna al ser una pura extralimitación de los órganos tributarios. El TS, tras diversas sentencias contradictorias, ha resuelto que no estamos ante supuestos de mera anulabilidad si no que la figura jurídica es la nulidad de pleno derecho. Véase STS 1128/2018, de 2 de julio, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 696/2017 y STS 370/2020, de 6 de febrero de 2020, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 4489/2018, CENDOJ

¹¹¹ Resolución del TEAC, 00/04696/2016, de 9 de abril de 2019, DYCTEA

Esto conlleva que, aún mediando el inicio de otro procedimiento, siempre y cuando sea de la misma naturaleza y objeto, todas sus actuaciones se encienden producidas en el iniciado anteriormente. Así, si la regularización se realiza posteriormente a los seis meses, la misma se entiende por no realizada dado que opera la caducidad de la instancia y, por tanto, el archivo de las actuaciones; así como las actuaciones no interrumpen la prescripción.

Cuestión distinta ofrecen las actuaciones de obtención de información tributaria que son utilizadas en un procedimiento de gestión posterior. Y es que, en muchas ocasiones, tras la remisión de esta información, los órganos tributarios proceden a comprobar los mismos para regularizar la situación del contribuyente. Ha sido discutido el carácter de estos procedimientos, en especial, el de la comprobación censal, y es que la finalización del mismo debe remitirse al art. 104.1 LGT¹¹².

Por ello, aún cuando exista concatenación con un procedimiento de comprobación limitada posterior, debe existir la finalización del mismo en el plazo de seis meses para que no opere la caducidad. Y este es el problema, que al no expresar el RGGI un plazo de finalización, la Administración entendió que podían utilizarlo como modo de prueba en el posterior procedimiento aún cuando mediase la caducidad. Dicho esto, el TS impone como contenido interpretativo que «la utilización de los documentos y medios de prueba obtenidos en las actuaciones de comprobación censal que hayan caducado por el transcurso del plazo máximo previsto legamente, de seis meses, tan solo conservarán su validez y eficacia en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse posteriormente, cuando previamente se haya declarado por la Administración la caducidad de aquel procedimiento de comprobación censal y el archivo de las actuaciones»¹¹³.

Como se puede comprobar, no es únicamente que la ley sea ambigua, si no que hay ocasiones en las cuales los propios órganos de gestión hacen un uso fraudulento de las normas que imperan en materia tributaria, así como utilizan las traslúcidas reglas que recubren el marco jurídico de la caducidad en su beneficio, causa de que exista una jurisprudencia tan extensa en torno a esta materia.

¹¹² *Ibíd.*

¹¹³ STS 661/2019, de 27 de febrero de 2019, Recurso núm. 1415/2019, FJ 5º, CENDOJ

3. La apertura de un procedimiento de inspección pendiente recurso económico-administrativo

Esta situación es, a primera vista, desconcertante, pero no por ello está exenta de práctica por los órganos tributarios. Es más, actualmente, dadas las limitaciones que imponen los tribunales a los órganos tributarios, es una práctica habitual para evitar la figura jurídica de la prescripción. Sin más dilación, se procederá a estudiar el tema.

Hay situaciones en las cuales, estando un procedimiento de gestión pendiente de recurso para conseguir la declaración de caducidad, la Administración comienza a ver peligrar su capacidad de regularizar la situación tributaria del contribuyente, es decir, está cerca de producirse la prescripción del procedimiento, más aún cuando se interpone un recurso para conseguir que se declare la caducidad y es seguro que el Tribunal Económico-Administrativo va a fallar en contra de la Administración.

Dados los hechos anteriormente citados, poco o nada tiene la Administración que hacer ya que en el momento que se resuelva, se entenderá que la prescripción no se ha interrumpido por el inicio del procedimiento, y es posible que la demora en el tiempo que conlleva una resolución del TEAR/TEAC es suficiente como para marcar la diferencia entre posibilidad de hacer valer su derecho o entenderse prescrito. Por ello, la única vía, difusa cuanto menos, que tienen para continuar con el procedimiento es la inspección, de mayor amplitud probatoria que cualquier otro procedimiento de gestión.

Exponiendo los hechos, pendiente de resolución un recurso ante el TEARA, el órgano tributario competente remite un requerimiento al contribuyente en el que se expone que, a expensas de la resolución que emita el órgano económico-administrativo, se inicia un procedimiento de inspección de las actuaciones del contribuyente, el cual comenzará en cuanto se emita el fallo. Además, dicho requerimiento interrumpe la prescripción del derecho que tiene la Administración a comprobar y regularizar la situación tributaria del interesado.

Esta notificación puede parecer, cuanto menos, farragosa. Y es que, aquí el juego del órgano tributario deriva de la postergación de las actuaciones de inspección para cuando

se resuelva el recurso, conllevando, gracias a esta redacción de la Administración, que no se entienda producido el inicio del procedimiento inspector el día que se notifica el requerimiento al contribuyente. Por ello, se cuenta con dos posibilidades.

La primera (aquella que ocurrió en la realidad) se centra en que la posibilidad de que el TEARA declarase que ha existido caducidad, cuya consecuencia es que el procedimiento anterior no existe jurídicamente, y no ha interrumpido el plazo de prescripción. Pero, al haber comunicado la voluntad de iniciar un procedimiento de inspección, al ser una acción con conocimiento formal de obligado tributario conducente a la inspección de los elementos de una obligación tributaria, según el art. 68.1a) LGT¹¹⁴ esta comunicación interrumpe el plazo de prescripción.

En segundo lugar, en caso de que el TEARA fallase que no existe caducidad, el propio procedimiento de gestión anterior terminaría por el inicio de este procedimiento de inspección, por lo que estaríamos ante una concatenación de procedimientos y se entendería interrumpida la prescripción por este último requerimiento.

Al final, la situación buscada, enmarcada en la interrupción de la prescripción del derecho a liquidar la deuda tributaria, no es más que restar credibilidad al instituto de la caducidad por medio de una práctica totalmente contraria a la voluntad de defensa de la seguridad jurídica del contribuyente que dimana de la propia LGT.

Además, esta forma de actuar rompe con la jerarquía dimanada de la propia ley al otorgar a cada procedimiento unas facultades de comprobación, en esta línea, art. 117.1.n) LGT¹¹⁵, cuyo precepto impide que la gestión tributaria consista en cualquier actuación integrada en la inspección y recaudación. *A sensu contrario*, carecería de sentido que el órgano tributario comenzase un procedimiento inspector con la voluntad de regularizar una situación en la que, únicamente con hacer valer las pruebas de un procedimiento de comprobación, puede finalizarlo, es decir, procedimiento que se

¹¹⁴ Art. 68.1.a) LGT: el plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta Ley se interrumpe: por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario [...], aunque la acción se dirija inicialmente a una obligación tributaria distinta como consecuencia de la incorrecta declaración del obligado tributario

¹¹⁵ Art. 117.1.n) LGT: la gestión tributaria consiste en el ejercicio de las funciones administrativas dirigidas a: la realización de las demás actuaciones de aplicación de los tributos no integradas en las funciones de inspección y recaudación

enmarcaría en, únicamente, actuaciones de procedimientos de gestión. En palabras de MELLADO BENAVENTE, F., «los órganos de Inspección deben quedar reservados a funciones de mayor calado, donde se requiera actuar sin límites de facultades para controlar el fraude fiscal en sus manifestaciones más acentuadas, el totalmente oculto o el más sofisticado»¹¹⁶, con cuya idea no puedo estar más de acuerdo, y es que para las situaciones de menor trascendencia existen por procedimientos de gestión.

Dejando a un lado la procedencia o no del procedimiento de inspección para este fin, conviene analizar si la Administración puede iniciar un procedimiento a condición de la finalización de un recurso. Requerido el inicio del procedimiento inspector, el comienzo debiera venir determinado por esta misma fecha, véase art. 177.1 RGGI¹¹⁷, donde hace mención de que, con la comunicación notificada, se entiende iniciado. Sobre esta base, menos aún cabría entender que la prescripción se entiende interrumpida si se entiende que no se inicia en este momento porque, si no se inicia en este momento, la actuación no iría dirigida a inspeccionar los elementos de la obligación tributaria si no que conllevaría una declaración de voluntad del órgano tributario, en el que expresan que, en el futuro, van a iniciar actuaciones inspectoras.

Si por cualquier razón se le diese un sentido distinto a esta posibilidad, no tendría ningún sentido que se interpusiese reclamación económico-administrativa, y lo que es más, tampoco sería eficaz la no interrupción de la prescripción por caducidad, pues solo sería necesario un requerimiento de la Administración en el que conste la voluntad de iniciar el mismo procedimiento para que se interrumpiese *ipso facto*.

Por ello, atendiendo a que carece de toda lógica entender este procedimiento como autónomo del pendiente de declaración de caducidad, al no existir tal declaración, se debe entender que «sin declaración expresa de caducidad del procedimiento iniciado, las actuaciones realizadas con posterioridad se entienden practicadas en el seno del mismo procedimiento, caducado y por tanto sin virtualidad alguna interruptiva de la prescripción, de ahí la necesidad de que exista una declaración expresa de caducidad si

¹¹⁶ MELLADO BENAVENTE, F., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, Edición Fiscal CISS, Bilbao, 2006, p. 122

¹¹⁷ Art. 177.1 RGGI: El procedimiento de inspección podrá iniciarse mediante comunicación notificada al obligado tributario [...]

se pretende iniciar un nuevo procedimiento»¹¹⁸. Resumiendo, se debería entender que el requerimiento se encuentra inmerso en el procedimiento de gestión.

Hecho que, por cierto, no sería imposible si no mediase caducidad y que, en cierto modo, puede ser el explicado por MANTERO SÁENZ, A., referido a la terminación de la comprobación limitada por inicio de la inspección, donde expresa que en estos supuestos «estamos ante un único procedimiento instrumentado en dos fases, la de gestión, según los arts. 136 a 140 de la LGT, y la de inspección, desarrollada conforme el 141 y ss.; perdiendo entonces el procedimiento de comprobación limitada su carácter autónomo para convertirse en un trámite del procedimiento inspector»¹¹⁹, así como añade que «este supuesto parece estar pensado para aquellos casos en que el órgano de gestión que realiza la comprobación limitada considera necesario una comprobación e investigación más profunda, bien porque debe verificarse un periodo más dilatado, bien porque sea necesario utilizar medios no permitidos en la comprobación limitada»¹²⁰.

Y es que, en este caso, no se produce ninguno de los dos supuestos al encontrarse enmarcado en un procedimiento caducado. Añadiendo a lo dicho hasta ahora, también corresponde mencionar una extralimitación de las actuaciones de la Administración ya que, como expresa, entre otros autores, DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., cuando se inicia una inspección vivo un procedimiento de gestión, «nos encontramos en el caso de inicio del procedimiento de comprobación limitada, el órgano de gestión se encuentra con hechos, elementos, etc., determinantes de la deuda tributaria careciendo de capacidad para investigarlos (contabilidad de empresario, profesional, etc.). En este caso, serán los órganos de la inspección de los tributos quienes regularicen la situación tributaria del obligado, mediante la iniciación del procedimiento inspector, cuyo objeto se inició en vía de gestión por el procedimiento de comprobación limitada»¹²¹.

Y es que, cabe recordar que desde febrero de 2020 se ha fijado como criterio interpretativo la nulidad de actuaciones en la extralimitación de los procedimientos de

¹¹⁸ Resolución TEAC, 00/04979/2011, de 26 de abril de 2012, DYCTEA

¹¹⁹ MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, E., *Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005, p. 630

¹²⁰ MANTERO SÁENZ, A., *La correcta aplicación práctica...*, ob.cit. p. 136

¹²¹ DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., VV.AA., *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y Casos Prácticos*, CEF, Madrid, 2004, pp. 594-595

gestión¹²², cuando se realicen actuaciones conducentes a la regularización tributaria que la ley prohíbe expresamente. Cabría, pues, realizar la cuestión a las instancias superiores del ordenamiento judicial para que resolviesen sobre este asunto y si, haciendo uso de esta sentencia, podría también interpretarse analógicamente en sede de inspección, fundamentando la resolución en causas de seguridad jurídica y de economía procesal.

¹²² STS 370/2020, de 6 de febrero de 2020, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 4489/2018, CENDO

V. CONCLUSIONES

Tras la gran variedad de casos expuestos, no cabe duda que estamos ante un elemento no exento de crítica. La caducidad, desde un primer momento, debiera haber sido regulada con un mayor rigor en vez de con la cautela que impera en la ley de 2003. Esta característica hace que, sin duda alguna, nuestra regulación adolezca de una redacción cuanto menos anacrónica.

Es más, se aprecia una imperante inseguridad del legislador en la figura de la caducidad, única explicación a la ambigüedad de la ley. Este rasgo es el principal habilitante de la arbitrariedad y la utilidad en favor de la Administración que apreciamos en la actualidad. Por ello, los tribunales y la doctrina han hecho eco de la situación, intentando establecer las líneas a seguir en el marco jurídico, aunque no siempre hayan tenido un gran éxito.

Pero conviene recordar que la seguridad jurídica proviene de las leyes, la máxima manifestación del derecho. Este es motivo suficiente para entender que no es otro sino el legislador el que tenga que delimitar la figura legal de la caducidad en pos de la certeza del contribuyente. La jurisprudencia tiene que delimitar la aplicación de las leyes cuando pueda surgir una confusión; el problema surge cuando la mayoría de los conceptos los delimita ésta. Más aún cuando nos encontramos ante una separación de poderes en la que el poder judicial debiera juzgar y hacer ejecutar lo juzgado, pero no legislar. Y en esta materia pareciera ser que se desdibuja esta separación de poderes, siendo los órganos judiciales, especialmente el Tribunal Supremo, quienes delimitan el ámbito de la caducidad por la deficiencia de regulación de la figura de la caducidad.

Dicho esto, visto que no existen muestras de interés por parte del legislador, indiferencia patente tras la reforma de 2015 en la que, en vez de delimitar estas actuaciones, tuvo la osadía de desplazar la inseguridad jurídica a la propia prescripción, mi conclusión es clara: haría falta una reforma total de la caducidad tributaria. No quiero con esto decir que se establezca una caducidad de la acción total, puesto que entonces la Administración tendría severas complicaciones para hacer valer sus derechos. Lo que se quiere establecer es que, como se ha presentado en el estudio, la ley

tiene que regular una correcta proporcionalidad entre los principios ordenadores de la Administración y los principios fundamentales de la Constitución.

Esta, en mi opinión, necesaria reforma, la fundamento en tres aspectos.

El primero, un límite a la reapertura de procedimientos declarados caducados. No es compatible con la seguridad jurídica que los órganos tributarios, producida la caducidad, reabran el procedimiento constantemente por pura inactividad de la misma. Cosa distinta es que, a la vista de razones fundamentadas, puedan reabrirlo. Ejemplos de estos serían la dificultad para resolver el procedimiento o un problema técnico en el procedimiento, pero no la simple declaración de caducidad. Lo que se pretende es, en líneas generales, establecer una caducidad condicional, que dependiendo del motivo por el que no se haya resuelto despliegue un efecto u otro diferente. Siempre y cuando sea un órgano imparcial quien resuelva la reapertura o no. Se podría decir que esta medida la configuro como una especie de “segunda oportunidad” para la Administración.

En segundo lugar, establecer la resolución obligatoria para todos los procedimientos. Con esta sola expresión, el contribuyente tendría la pura certeza de que el procedimiento ha finalizado, aún cuando sea por declaración de caducidad expresa. Así, evitaríamos los problemas imperantes en la concatenación de procedimientos, en las que no existe obligación de resolver el procedimiento anterior. Tampoco sería necesario, en múltiples ocasiones, recurrir la declaración de caducidad porque la regla general sería declararla de oficio. Cosa distinta es la actuación que tomarían los órganos tributarios.

Y, finalmente, probablemente el punto más conflictivo, derogar la validez de los actos del procedimiento caducado como prueba. Aquí sí que no existe proporcionalidad, el acto se entiende, como mínimo, que ha desaparecido del mundo jurídico. Y aquí quiero hacer alusión a la primera conclusión. Si la ley regulase la caducidad de la forma que establezco, las pruebas realizadas en el procedimiento de poco servirían puesto que el procedimiento no ha podido continuar. Cosa distinta sería que se intentase reabrir por pura inactividad de la Administración, punto en el que, en todo caso, la inactividad conllevaría que no se pudiese volver a instar el mismo procedimiento. Es decir, ningún efecto conllevaría el acto caducado, únicamente su pura y total desaparición.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Libros:

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M., *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Tomo I, Editorial Aranzadi, Pamplona, 2013, pp. 1061

HUESCA BOADILLA, R., *Procedimientos Tributarios. Normas Comunes Gestión e Inspección*, Tomo I, La Ley, Madrid, 2007, pp. 912

ALONSO MURILLO, F., VV.AA., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en la fiscalidad internacional*, Lex Nova, 1ª Ed., Valladolid, 2010

ANÍBARRO PÉREZ, S., VV.AA., *Los procedimientos de aplicación de los tributos en el ámbito interno y en la fiscalidad internacional*, Lex Nova, 1ª Ed., Valladolid, 2010

CAAMAÑO ANIDO, M.A., VV.AA., *Derecho y práctica tributaria*, 2ª Ed., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016

DE LA MANO DOMÍNGUEZ, B., VV.AA., *Ley General Tributaria (Ley 58/2003). Comentarios y Casos Prácticos*, CEF, Madrid, 2004

MANTERO SÁENZ, A. y GIMÉNEZ-REYNA FERNÁNDEZ, E., *La Ley General Tributaria: antecedentes y comentarios*, AEDAF, Madrid, 2005

MANTERO SÁENZ, A., VV.AA., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT.*, CISS, Bilbao, 2006, pp. 135

MARÍN-BARNUEVO FABO, D., VV.AA., *El silencio en la actividad de la Administración Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2011

MELLADO BENAVENTE, F., *La correcta aplicación práctica de la nueva LGT*, Edición Fiscal CISS, Bilbao, 2006

SÁNCHEZ GARCÍA, M. L., *La gestión tributaria: órganos y procedimientos de gestión*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., *Estudio concordado y sistemático de la Ley General Tributaria y su normativa de desarrollo*, Tomo I, Tirant lo Blanch-Colegio Oficial de Titulares Mercantiles de España, Valencia, 2012

SANZ CLAVIJO, A., *La Caducidad del Procedimiento. Su aplicación en el ámbito administrativo y tributario*, La Ley, Las rozas, 2009

Revistas:

ÁVILA ORIVE, J.L., «El incumplimiento de la obligación de las Administraciones Públicas de resolver expresamente», *Revista Vasca de Administración Pública*, núm. 47, 1997, pp. 257-282

DE JUAN CASADEVALL, J., «La caducidad (perención) de los procedimientos tributarios en la nueva LGT», *Quincena Fiscal*, núm. 12, 2005, pp. 11-23

FALCÓN Y TELLA, R., «Los recursos tendentes a obtener la declaración de caducidad del procedimiento y la interrupción de la prescripción: el voto particular a la STSJ Madrid de 9 de noviembre de 2013 y las SSTs de 5 y de 23 de octubre de 2012», *Quincena Fiscal*, núm. 9, 2014

GARCÍA BERRO, F., «La Inspección Tributaria en la nueva LGT» *Quincena Fiscal*, núm. 21-22, 2004

GARCÍA NOVOA, C., «El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 124, enero-marzo, 2019, pp. 53 a 77

IGLESIAS CAPELLAS, J., «La caducidad del procedimiento sancionador tributario», *Revista Impuestos*, núm. 8, 2ª quincena de abril, 2008

MÁRQUEZ SILLERO, C. y MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A., La comprobación e inspección limitada. Efectos preclusivos. Retroacción de actuaciones tributarias encubiertas: seguridad jurídica. (Comentario a la Sentencia del del Tribunal Supremo de 22 de septiembre de 2014 (RJ 2014, 5562). Recurso de casación núm. 4336/2012. Ponente: Joaquín Huelin Martínez de Velasco), *Quincena Fiscal*, núm. 18, octubre 2015

MÁRQUEZ SILLERO, C., «La caducidad tributaria. La desconocida e ignorada causa de resolución de los procedimientos tributarios», *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2013, pp. 39-64

MARTÍNEZ GINER, L.A., «La caducidad de los procedimientos en la nueva Ley General Tributaria», *Quincena Fiscal*, núm. 11, 2004, pp. 11-35

PÉREZ LUÑO, A.E., «La seguridad jurídica y sus paradojas actuales», *Teoría y Derecho: revista de pensamiento jurídico*, núm. 12, 2012

QUINTERO PADRÓN, M.A., «La caducidad en los procedimientos tributarios debida a la inactividad de la Administración», *Hacienda Canaria*, núm. 30, 2010, pp. 5-32

SOTO BERNABEU, L., «La comprobación de ejercicios prescritos y la seguridad jurídica», *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 13, 2016

Jurisprudencia:

SAN 148/1997, de 25 de febrero de 1997, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 320/1994, Aranzadi

SAN 1829/2019, Sección Cuarta, de 17 de abril de 2019, recurso 0000866/2016, CENDOJ

SAN 282/1998, de 12 de marzo de 1998, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 755/1993, CENDOJ

STC 104/2000, de 13 de abril de 2000, recurso de inconstitucionalidad 2300/1993, BOE

STC 15/1986, de 31 de enero de 1986, recurso de amparo número 343/1985, BOE

STC 27/1981, de 20 de julio de 1981, recurso de inconstitucionalidad número 38/1981, BOE

STC 36/1991, de 14 de febrero, cuestiones de inconstitucionalidad 1001/1998, 291/1990, 669/1990, 1629/1990 y 2151/1990, BOE

STC 83/2005, de 7 de abril de 2005, cuestión de inconstitucionalidad 506/1998, BOE

STS 1128/2018, de 2 de julio, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 696/2017, CENDOJ

STS 1740/2019, Sala de lo Contencioso, de 3 de junio de 2019, recurso 84/2018, CENDOJ

STS 21751/1994, Sala de lo Contencioso, de 29 de enero, recurso de casación, CENDOJ

STS 2988/2017, de 18 de junio de 2017, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 2479/2016, CENDOJ

STS 3529/2016, Sala de lo Contencioso, de 13 de abril, recurso 3690/2015, CENDOJ

STS 370/2020, de 6 de febrero de 2020, Sala de lo Contencioso, Recurso núm. 4489/2018, CENDOJ

STS 6258/2002, de 27 de septiembre, Sala de lo Contencioso, Recurso 6691/1997, CENDOJ

STS 6459/2013, de 19 de diciembre, Sala de lo Contencioso, Recurso 1885/2013, CENDOJ

STS 660/2019, Sala de lo Contencioso, de 27 de febrero, recurso de casación núm. 1411/2017, CENDOJ

STS 661/2019, de 27 de febrero de 2019, Recurso núm. 1415/2019, CENDOJ

STS 7/2017, Sala de lo Contencioso, de 10 de enero de 2017, recurso 1943/2016, CENDOJ

STSJM 17626/2013, Sala de lo Contencioso, Sección 9, de 19 de noviembre, recurso 711/2010, CENDOJ

Resoluciones:

Resolución del TEAC, 00/04696/2016, de 9 de abril de 2019, DYCTEA

Resolución del TEAC, 00/04979/2011, de 26 de abril de 2012, DYCTEA

Resolución TEAC, 00/00278/2014, de 19 de febrero de 2014, DYCTEA

Legislación:

Constitución Española

Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria

Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común

Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos

Real Decreto 803/1993, de 28 de mayo, por el que se modifican determinados procedimientos tributarios